

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

***ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ***

Ευγενία Κοκόλια

Συμβουλευτική Επιτροπή

Βασίλειος Κουγέας, Καθηγητής (επιβλέπων)

Αθανάσιος Μπασαγιάννης, Επικ. Καθηγητής

Βίκυ Καραγιώργου, Λέκτορας

ΙΟΥΝΙΟΣ 2014

ΑΘΗΝΑ

‘Europe’s contribution must be a big step for an ever closer, ever stronger Union of stability and growth.’

European Commission President Barroso (June 2012)

Η συγγραφή της παρούσης δεν θα ήταν εφικτή χωρίς την διαρκή και ουσιαστική στήριξη του επιβλέποντα της διατριβής μου, Καθηγητή κ. Βασίλειο Κουγέα. Η σημασία της συμβολής του κ. Κουγέα δεν εξαντλείται στην καθοδήγησή του στο επιστημονικό σκέλος της εργασίας αυτής αλλά και στην πολύτιμη βοήθεια και ηθική στήριξη καθ' όλη την διάρκεια της εκπόνησης της διατριβής αυτής. Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τα άλλα δυο μέλη της Συμβουλευτικής Επιτροπής, Επίκουρο Καθηγητή κ. Α. Μπασαγιάννη και Λέκτορα κα. Β. Καραγιώργου, οι οποίοι με τίμησαν με την συμμετοχή τους.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στον Καθηγητή κ. Θ. Φορτσάκη, επιστημονικό άρθρο του οποίου επί του ζητήματος της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτέλεσε έμπνευση για την περαιτέρω ανάλυση του ζητήματος. Επίσης, ευχαριστώ όλους τους φίλους και μη, για την εμπιστοσύνη που έχουν εκφράσει προς το άτομό μου.

Τέλος, σε προσωπικό επίπεδο, θέλω να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου για την υποστήριξη της οικογένειάς μου: Νίκος, Μυρτώ, Μιμή, Κωστής, Μιλτιάδης, Ντίνα, Νάγια, χωρίς την υποστήριξη των οποίων δεν θα είχα επιτύχει κανέναν από τους στόχους μου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
Σύνοψη	7
Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	10
ΜΕΡΟΣ Ι. ΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ: ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ, ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΟΥΣ	
A. Η έννοια του Διαδικτύου	17
B. Ορισμός του Παγκόσμιου Ιστού (World Wide Web, WWW)	20
Γ. Η έννοια του ηλεκτρονικού εμπορίου	23
ΜΕΡΟΣ ΙΙ: ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ	
A. Το νομοθετικό πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Ευρωπαϊκή Ένωση.	27
B. Το νομοθετικό πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Ελλάδα.	30
ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ: ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ	
A. ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	34
B. ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ	40
Γ. ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	
α. Η παγκόσμια φορολόγηση του εισοδήματος- Ο τόπος πραγματικής διοίκησης	42
β. Οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολόγησης του εισοδήματος	44
γ. Η αρχή της μόνιμης εγκατάστασης	46
δ. Θεωρίες για την αμφισβήτηση της αρχής της μόνιμης εγκατάστασης	50
ε. Επιχειρήματα για την διατήρηση της αρχής της μόνιμης εγκατάστασης	54
στ. Εναλλακτικές προτάσεις για την αντικατάσταση της αρχής της μόνιμης εγκατάστασης	61
ζ. Ο πράκτορας-αντιπρόσωπος ως κριτήριο καθορισμού της μόνιμης εγκατάστασης	66
η. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος	76
θ. Ενδο-ομιλικές τιμολογήσεις	77
ι. Ιδιαίτερα ζητήματα σε Η.Π.Α. και Καναδά	85
Δ. ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	
α. Κύρια ζητήματα	87
β. Ευρωπαϊκό κοινό σύστημα Φ.Π.Α. και άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο	88
γ. Ιδιαίτερα ζητήματα σε Η.Π.Α. και Καναδά	121
ΜΕΡΟΣ ΙV. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ	
A. Οι κανόνες τιμολόγησης	129
B. Η Οδηγία για την ηλεκτρονική τιμολόγηση	130

ΜΕΡΟΣ V. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	
A. Προτεινόμενες αρχές φορολογικού συστήματος για άμεση και έμμεση φορολογία	135
B. Διοικητικές επιπτώσεις	144
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	146
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	157

ΣΥΝΟΨΗ

Παρατηρείται σημαντική αύξηση των μεγεθών του ηλεκτρονικού εμπορίου, εντούτοις λίγοι ερευνητές έχουν ασχοληθεί με την αναγωγή των κλασικών θεωρητικών εννοιών του φορολογικού δικαίου στο ηλεκτρονικό περιβάλλον. Διαπιστώνοντας αυτό το κενό στη βιβλιογραφία, αποτολμούμε μια πρώτη συνολική θεώρηση της υφιστάμενης ισχύουσας νομοθεσίας και των ζητημάτων, οποία ανακύπτουν από την ανάλυση αυτή, προκειμένου να διαμορφωθούν οι γενικές αρχές ενός φορολογικού συστήματος που μπορεί να εφαρμοσθεί στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Το σύστημα αυτό αφενός θα διασφαλίζει τα δημοσιονομικά έσοδα των κ-μ, παράγοντας ιδιαίτερα σημαντικός στην τρέχουσα περίοδο δημοσιονομικής εξυγίανσης και αφετέρου, δεν θα αποτελεί εμπόδιο στην οικονομική δραστηριότητα στο ηλεκτρονικό εμπόριο ούτε στην εσωτερική ενιαία αγορά της Ένωσης.

Ήδη από την δεκαετία του 1990 αλλά και το έτος 2013, η φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας έχει συγκεντρώσει το ενδιαφέρον όσων διαμορφώνουν φορολογική πολιτική. Από την μια πλευρά, η Ευρωπαϊκή Ένωση, στο πλαίσιο της στρατηγικής της “EU 2020” έχει επιλέξει την προώθηση της ψηφιακής οικονομίας ως κομβική επιλογή για την ανάκαμψη της οικονομίας και την έξοδο από την οικονομική κρίση. Παράλληλα, έχουν τεθεί προς συζήτηση τόσο σε ευρωπαϊκό επίπεδο όσο και σε διεθνές επίπεδο τα ιδιαίτερα θέματα που ανακύπτουν σε σχέση με τη φορολόγησή της ψηφιακής οικονομίας.

Σε διεθνές επίπεδο, ο ΟΟΣΑ έχει συμπεριλάβει στο πρόγραμμα δράσης BEPS την ψηφιακή οικονομία ως προνομιακό χώρο φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής και έχει συστήσει ειδική Ομάδα για την εξέταση των επιχειρηματικών προτύπων της ψηφιακής οικονομίας, η οποία θα υποβάλει έκθεση τον Σεπτέμβριο 2014. Παράλληλα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει συγκροτήσει Ομάδα Εμπειρογνομόνων Υψηλού Επιπέδου για την Φορολόγηση της Ψηφιακής Οικονομίας, η οποία θα υποβάλει προτάσεις τον Μάιο 2014.

Σχετικά, στο πλαίσιο της Ελληνικής Προεδρίας του Συμβουλίου το α' εξάμηνο του 2014, διοργανώθηκε αναλυτική συζήτηση επί των θεμάτων φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας, στο πλαίσιο της Ομάδας Υψηλού Επιπέδου (Φορολογία) του Συμβουλίου (συνεδρίαση 4/2/2014). Στην συνεδρίαση, η Επιτροπή και ο ΟΟΣΑ ενημέρωσαν την Ομάδα για τις μέχρι τότε εργασίες των Ομάδων Εργασίας τους. Τα αποτελέσματα της συζήτησης μεταξύ των κ-μ θα καταγραφούν επίσημα στην έκθεση της Ομάδας Υψηλού Επιπέδου (Φορολογία) κατά την Ελληνική Προεδρία προς το Συμβούλιο Ecofin και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, η οποία θα κατατεθεί τον Ιούνιο του 2014.

Βασικές αρχές της φορολογίας όπως η ουδετερότητα, η βεβαιότητα, η αποδοτικότητα, η δικαιοσύνη, η ευελιξία και η απλοποίηση, όταν εφαρμόζονται στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας δοκιμάζονται, σε σχέση με τις νομικές έννοιες και τις διοικητικές πρακτικές των εθνικών φορολογικών

συστημάτων. Τούτο γιατί, η επιχειρηματική δράση της ψηφιακής οικονομίας αναπτύσσεται διασυννοριακά, χωρίς παραδοσιακή υλική υπόσταση.

Όσον αφορά στις ορολογικές διασαφηνίσεις, σύμφωνα με την οδηγία 31/2000/ΕΚ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το ηλεκτρονικό εμπόριο διακρίνεται σε έμμεσο και άμεσο.

Ο όρος έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο χρησιμοποιείται όταν πρόκειται για την ηλεκτρονική παραγγελία υλικών αγαθών που μπορούν να παραδοθούν μόνο με παραδοσιακούς τρόπους, όπως είναι το ταχυδρομείο.

Άμεσο είναι το ηλεκτρονικό εμπόριο που περιλαμβάνει παραγγελία, πληρωμή και παράδοση άυλων αγαθών και υπηρεσιών. Η πληρωμή των υπηρεσιών αυτών γίνεται είτε με πιστωτικές κάρτες είτε με ηλεκτρονικό χρήμα με την αρωγή πάντα και την σύμπραξη των τραπεζών. Η παρούσα διατριβή πραγματεύεται με το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, σε οποίο εντοπίζεται ερευνητικό ενδιαφέρον καθώς στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο οι εφαρμοστέοι κανόνες φορολογικού δικαίου δεν διαφοροποιούνται από το παραδοσιακό εμπόριο.

Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, ισχύουν όσα ορίζονται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης ανάμεσα στα διάφορα Κράτη κατά την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α.. Το πρότυπο μοντέλο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. αποτελεί την βάση για τις περισσότερες διακρατικές συμβάσεις και την φορολόγηση του εισοδήματος, το οποίο προκύπτει από την ψηφιακή οικονομία. Τα ειδικότερα φορολογικά θέματα που τίθενται σε σχέση με τη άμεση φορολογία είναι, κυρίως, η διερεύνηση εάν οι παραδοσιακές έννοιες της μόνιμης εγκατάστασης και του κράτους της πηγής πρέπει να αναθεωρηθούν, η διερεύνηση του αν η αρχή των ίσων όρων ανταγωνισμού (arm's length principle) επαρκεί για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις στο χώρο της ψηφιακής οικονομίας και τέλος, η διερεύνηση του κατά πόσο τα εισοδήματα από τους επιχειρηματικούς τύπους της ψηφιακής οικονομίας αποτελούν κέρδη από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (profits) ή αποτελούν δικαιώματα (royalties).

Αντίστοιχα, η θεώρηση των ζητημάτων έμμεσης φορολογίας επικεντρώνεται στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, ήτοι στο ηλεκτρονικό εμπόριο που αφορά σε ψηφιακές παροχές υπηρεσιών και όχι στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, το οποίο αφορά σε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για οποία η παραγγελία έχει τεθεί ηλεκτρονικά αλλά η φυσική παράδοση γίνεται με τον παραδοσιακό (off-line) τρόπο.¹ Εξάλλου, έχει αναφερθεί ότι «η εφαρμογή του συστήματος Φ.Π.Α. στο (άμεσο) ηλεκτρονικό εμπόριο θεωρείται η πιο σημαντική πρόκληση στον τομέα του Φ.Π.Α.».²

¹ Έμμεσο ή ηλεκτρονικό εμπόριο που περιλαμβάνει μη ψηφιακή παράδοση αγαθών/παροχή υπηρεσιών.

² Doernberg, R.L., Hinnekens, L., Hellerstein, W. & Li, J. 2001, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, Kluwer Law International, The Hague σ. 103. Έχει επισημανθεί ότι το φορολογικό δίκαιο αποτελεί έναν από τους τομείς δικαίου που δεν είναι απολύτως συμβατοί με τον νέο ψηφιακό κόσμο. Αυτό αληθεύει ιδιαίτερα όσον αφορά σε φόρους επί συναλλαγών, όπως ο Φ.Π.Α. Οι «παραδοσιακές» έννοιες του Φ.Π.Α. εφαρμόζονται σύμφωνα με την γεωγραφική θέση των συμβαλλόμενων μερών και των συναλλαγών, στοιχεία που δεν εντοπίζονται εύκολα όταν η οικονομική δραστηριότητα διεξάγεται μέσω του Διαδικτύου. Υπό αυτό το πρίσμα,

Τα ειδικότερα φορολογικά θέματα που τίθενται σε σχέση με τους φόρους κατανάλωσης/ΦΠΑ είναι, κυρίως, ο προσδιορισμός του τόπου φορολόγησης. Η δυσκολία ανακύπτει από την ίδια τη φύση των πράξεων της ψηφιακής οικονομίας, όπου η υλική υπόσταση ελλείπει και ο φυσικός χώρος της πραγματικής κατανάλωσης δύσκολα ανιχνεύεται.

Υποστηρίζεται ότι οι αλλαγές στην νομοθεσία ΦΠΑ, οι οποίες θα εφαρμοστούν από 1.1.2015 εξασφαλίζουν στα κράτη την ορθή συλλογή του φόρου, κατά τις ενδοκοινοτικές παροχές τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών. Εντούτοις, προτείνονται επιπλέον μέτρα για την αποτελεσματική συλλογή του ΦΠΑ, όταν ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται σε καταναλωτές εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης από μη εγκαταστημένους προμηθευτές. Τέλος, αναγνωρίζεται ότι η αποτελεσματική συμμόρφωση των προμηθευτών αυτών μπορεί να προωθηθεί ταυτόχρονα και εντός Ε. Ένωσης και στο πλαίσιο των λύσεων που θα υιοθετηθούν στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ.

οι φορολογικές διοικήσεις αντιμετωπίζουν την πρόκληση εύρεσης νέων κριτηρίων για τον εντοπισμό των φορολογικών συναλλαγών εάν επιθυμούν την διατήρηση των φορολογικών εσόδων. Βλ. και Hargitai, C. 2001, “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, *Jan Monnet Working Paper 13/01*, New York University School of Law, New York, σ. 2.

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**ΤΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ: ΤΟ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΠΕΛΙΟ**

Μια από τις σημαντικότερες αλλαγές στο παγκόσμιο εμπόριο, η οποία προήλθε από τις σύγχρονες τεχνολογικές εξελίξεις, είναι η ραγδαία ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, που αφορά στην πραγματοποίηση συναλλαγών με ηλεκτρονικό τρόπο, δηλ. στην αγοραπωλησία προϊόντων, υπηρεσιών και πληροφοριών μέσω ενός δικτύου. Σε ένα σχετικά πρόσφατο παρελθόν, οι συναλλαγές μεταξύ εμπόρων και καταναλωτών γίνονταν με καθαρά συμβατικά μέσα: οι καταναλωτές προκειμένου να αγοράσουν ένα αγαθό ή μία υπηρεσία έπρεπε να έρθουν σε φυσική επαφή με τον πωλητή - προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών. Στις μέρες μας, ο τρόπος διεξαγωγής των συναλλαγών αλλάζει ριζικά, καθώς ένα σημαντικό μερίδιο τους πραγματοποιείται ηλεκτρονικά, ραγδαία στο εξωτερικό και με βραδύτερο ρυθμό στην Ελλάδα. Το ηλεκτρονικό εμπόριο διαφέρει από τις κλασικές μορφές εμπορίου, καθώς κάνει χρήση των νέων τεχνολογιών πληροφόρησης και επικοινωνίας, οι οποίες λειτουργούν σε παγκόσμια κλίμακα και επιτρέπουν η επιχειρηματική δραστηριότητα να πραγματοποιείται αμφίδρομα/διαδραστικά παντού και ανά πάσα στιγμή χωρίς την απαίτηση φυσικής παρουσίας³. Με τις νέες τεχνολογίες δημιουργούνται νέα επιχειρηματικά μοντέλα⁴.

Ειδικότερα στην Ελλάδα, το ηλεκτρονικό εμπόριο, καθυστέρησε να εμφανισθεί και να καθιερωθεί ως μέσο εμπορικών συναλλαγών, αλλά και η αντιμετώπιση των σχετικών ζητημάτων παρουσιάζεται βραδεία⁵. Ουσιαστική εξάλλου δυσχέρεια εντοπίζεται στην φορολόγηση συγκεκριμένων συναλλαγών εξαιτίας του γεγονότος ότι η ελληνική, η ενωσιακή αλλά και η παγκόσμια νομοθεσία βασίζονται σε δυο αρχές που δεν χαρακτηρίζουν το διαδίκτυο: την αρχή της εδαφικότητας και την αρχή της υλικότητας.

Η αγορά του ηλεκτρονικού εμπορίου παγκοσμίως έχει σταθεροποιηθεί και αυξάνεται, ιδιαίτερα σε ορισμένα προϊόντα και υπηρεσίες. Τα πλεονεκτήματα για τον καταναλωτή δεν είναι αμελητέα: μέσω του διαδικτύου μπορεί να αναζητήσει και να επιτύχει χαμηλές τιμές, μέσα από μια τεράστια δυνατότητα επιλογής προϊόντων και υπηρεσιών με όφελος τη μείωση του χρόνου που δαπανάται για την εύρεση τους και τη μεγιστοποίηση της ευκολίας.

³ Βλ. G. Joseph, 2004, "Electronic Commerce and the United Nations model double taxation convention", *Intertax*, σ. 388.

⁴ Για τα νέα επιχειρηματικά πρότυπα που προκύπτουν από την αξιοποίηση των νέων πληροφοριών και του Διαδικτύου βλ. γενικά C. Lau, A. Halkyard, 2003, "From e-commerce to e-business taxation", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, σ. 9-11.

⁵ Χαρακτηριστική είναι η καθυστέρηση δυο υπουργικών αποφάσεων, των 3035/B2-48.2001 και 7681/B2-255.2001 που προωθούσαν τη διενέργεια δοκιμαστικής έρευνας για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Οι αποφάσεις αυτές είναι του 2001, χρονιά που σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες ανθούσε το ηλεκτρονικό εμπόριο. Αλλά και οι υπουργικές αποφάσεις 4708/2003, 36/2003 και 10220/Γ3-571/2004 καταδεικνύουν την υστέρηση στο νομοθετικό πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν αποτελεί νέο φαινόμενο: η χρήση ηλεκτρονικών δικτύων ξεκίνησε στις αρχές της δεκαετίας του 1970 στον χρηματοοικονομικό τομέα, με εφαρμογές όπως η αυτόματη μεταφορά κεφαλαίων (Electronic Funds Transfer) και οι αυτόματες ταμειακές μηχανές (Automated Teller Machines / ATM)⁶. Κατά την επόμενη δεκαετία, η χρήση του ηλεκτρονικού εμπορίου αυξήθηκε σημαντικά: κινητήριοι μοχλοί αυτής της μεγέθυνσης ήταν η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (Electronic Data Interchange)⁷. Η σύγχρονη εμπορευματοποίηση του Διαδικτύου έφερε το ηλεκτρονικό εμπόριο σε άλλες διαστάσεις, σε ένα νέο περιβάλλον όπου δημιουργούνται «επαναστατικοί» τρόποι επικοινωνίας, απόκτησης πληροφοριών, διεξαγωγής εμπορίου και διανομής προϊόντων ανάμεσα σε καταναλωτές και οργανισμούς, μεταξύ οργανισμών, εντός οργανισμών και ακόμα και μεταξύ καταναλωτών⁸.

Η ανάπτυξη της χρήσης αυτού του μέσου για την διεξαγωγή εμπορίου οδήγησε νωρίς στην αναγνώριση της αναγκαιότητας νομοθετικών παρεμβάσεων σε διεθνές επίπεδο για τη ρύθμιση του αντικειμένου αλλά και των νομικών προβλημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο των συναλλαγών του ηλεκτρονικού εμπορίου⁹.

Παράλληλα, η αναγκαιότητα αυτή αναγνωρίστηκε από διεθνείς οργανισμούς όπως η Επιτροπή για το Διεθνές Εμπορικό Δίκαιο των Ηνωμένων Εθνών¹⁰, η οποία υιοθέτησε το 1996 τον Πρότυπο Νόμο για το ηλεκτρονικό εμπόριο¹¹ και η Οικονομική Επιτροπή των Ηνωμένων Εθνών για την Ευρώπη¹², η οποία πρότεινε την Συμφωνία Ηλεκτρονικού Εμπορίου¹³, την οποία υιοθέτησε το 2000 το Κέντρο για την Διευκόλυνση του Εμπορίου και του Ηλεκτρονικού Εμπορίου¹⁴.

⁶ Tucker J. M., 1997, "EDI and the Net: a Profitable Partnering", *Datamation*, σ. 62-69.

⁷ Ο όρος Electronic Data Interchange αναφέρεται στην ηλεκτρονική μετακίνηση τυποποιημένων εγγράφων όπως εντολές αγοράς, λογαριασμοί και επιβεβαιώσεις μεταξύ συνεργαζόμενων εταιρειών βλ. και Stalling W., 1990, *Business Data Communications*, London, Macmillan.

⁸ Barnes S. J. and Vidgen R. T., 2001, "An Integrative Approach to the Assessment of E-Commerce Quality", *Centre for Information Management Working Paper*, (ref. CIM 2001/01), University of Bath, URL: <http://www.webqual.co.uk/papers.htm>

⁹ Ενδεικτικά, στη Γερμανία από το 1997 εφαρμόζεται ο νόμος για τις υπηρεσίες πληροφόρησης και επικοινωνίας, (Informations- und Kommunikationsdienstegesetz, Bundesgesetzblatt, 1997 I 1870) ενώ στις Η.Π.Α. από το 1999 ισχύει ο ενιαίος νόμος για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές (Uniform Electronic Transactions Act, National Conference of Commissioners on Uniform State Laws, 1999) και ο ενιαίος νόμος για τις συναλλαγές δεδομένων ηλεκτρονικού υπολογιστή (Uniform Computer Information Transactions Act, National Conference of Commissioners on Uniform State Laws, 1999).

¹⁰ United Nations Commission on International Trade Law- UNCITRAL.

¹¹ Βλ. United Nations Commission on International Trade Law, Model Law on Electronic Commerce, RES/51/162.

¹² United Nations Economic Commission for Europe-UNECE.

¹³ Electronic Commerce Agreement.

¹⁴ United Nations Center for Trade Facilitation and Electronic Business-UN/CEFACT, βλ. Πλήρες κείμενο της συμφωνίας στην ιστοσελίδα http://www.unece.org/cefact/recommendations/rec31/rec31_ecetrd257e.pdf

Όμως και η ενωσιακή νομοθεσία, στο πλαίσιο Οδηγιών και Κανονισμών έχει ασχοληθεί εκτενώς με τη διαμόρφωση θεσμικού πλαισίου για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Η νομική υποδομή επεκτείνεται στα θέματα ηλεκτρονικού εμπορίου και ηλεκτρονικών υπογραφών, ηλεκτρονικών επικοινωνιών, ηλεκτρονικών συστημάτων πληρωμών και ηλεκτρονικού χρήματος, ονομάτων χώρου¹⁵, πνευματικής ιδιοκτησίας, ηλεκτρονικού εγκλήματος, προστασίας δεδομένων και προστασίας καταναλωτή.

Οι φορολογικές διοικήσεις έχουν διττό ρόλο: αφενός να διατηρήσουν τα φορολογικά τους έσοδα ώστε να παράσχουν τις υπηρεσίες κοινής ωφέλειας και αφετέρου να επιτρέψουν την απρόσκοπτη ανάπτυξη των νέων επιχειρηματικών καναλιών. Στη Διεθνή Σύσκεψη της Οττάβα του 1998 αποφασίστηκε η προσαρμογή του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου ώστε να μην ευνοείται ούτε να παρεμποδίζεται η ανάπτυξή του. Στον τομέα της έμμεσης φορολογίας υπάρχει κοινή συναίνεση να φορολογούνται οι διασυνοριακές συναλλαγές στον τόπο της κατανάλωσης των αγαθών, δηλαδή στον τόπο της έδρας ή της μόνιμης κατοικίας του αγοραστή. Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, σύμφωνα με το πρότυπο μοντέλο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. το οποίο αποτελεί τη βάση για τις περισσότερες διακρατικές συμβάσεις, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης τροποποιήθηκε ώστε να διακρίνει τον εξοπλισμό Η/Υ (τον server) που μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση από τις πληροφορίες που αποθηκεύονται σε αυτόν.¹⁶

Εξάλλου, τόσο το πρωτογενές, όσο και το δευτερογενές ή παράγωγο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελεί σημαντική πηγή του φορολογικού δικαίου για τα κράτη-μέλη. Στο θέμα της φορολογίας, οι εξελίξεις είναι ταχύτατες κυρίως στο ζήτημα της έμμεσης φορολόγησης των διαδικτυακών συναλλαγών. Ήδη, όπως αναλύεται στο αντίστοιχο κεφάλαιο, υιοθετήθηκαν μέτρα με ισχύ από 1.1.2015 για τη θέσπιση κατάλληλου ηλεκτρονικού μηχανισμού υποβολής δηλώσεων, επιβολής φόρου, είσπραξης και αναδιανομής των φορολογικών εσόδων, που σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά με φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσής τους.

Εντούτοις, τα προβλήματα εφαρμογής του εν εξελίξει νομοθετικού πλαισίου είναι αρκετά. Οι συναλλαγές στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι διασυνοριακές και εμπλέκονται έννομες τάξεις και φορολογικές διοικήσεις πολλών κρατών. Στο επίπεδο αυτό τίθενται ζητήματα σχετικά με τον τόπο φορολόγησης των εμπορικών πράξεων, την αρμόδια φορολογική αρχή, τη διάκριση των συναλλαγών σε παροχή υπηρεσίας και πώληση προϊόντος, τον καθορισμό του τόπου παροχής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και εν γένει στον εντοπισμό και φορολόγηση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Η φύση και η σημασία του προβλήματος δεν είναι άμεσα ορατή και υπάρχουν περιορισμένες αποδείξεις ότι η ελλιπής φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει επηρεάσει σημαντικά τα

¹⁵ Domain names.

¹⁶ Σύμφωνα με τον Stephane Buydens, στέλεχος του Τμήματος Φορολογικών Υποθέσεων του Ο.Ο.Σ.Α. Βλ. Chatillon Georges, 2005, *Internet International Law*, University of Paris-I Pantheon-Sorbonne-Ministry of Justice-France-Arpeje, Bruylant, σ. 18-19.

φορολογικά έσοδα. Εντούτοις η διαφαινόμενη απειλή είναι μεγάλη. Στα ανεπτυγμένα κράτη η πίεση για φορολογικά έσοδα και προϋπολογισμούς με αυξημένες δημόσιες δαπάνες συνεχώς θα εντείνεται λόγω των δημογραφικών μεταβολών¹⁷ και οι φορολογικές διοικήσεις θα διερευνούν τρόπους μείωσης της φοροδιαφυγής και αποφυγής για την αύξηση της φορολογικής βάσης σε όλους τους τομείς της οικονομίας, περιλαμβάνοντας και το ηλεκτρονικό εμπόριο.¹⁸ Αναγνωρίζοντας το πρόβλημα αυτό, ο ΟΟΣΑ συγκρότησε ειδική ομάδα εργασίας για την αντιμετώπιση του ζητήματος της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών στην ψηφιακή οικονομία.¹⁹ Σκοπός της ομάδας εργασίας είναι να αναγνωρίσει τις κύριες δυσκολίες που η ψηφιακή οικονομία θέτει για την εφαρμογή των υφιστάμενων διεθνών κανόνων και να αναπτύξει περαιτέρω εναλλακτικές για να αντιμετωπισθούν αυτές οι δυσκολίες, μέσω μιας συνολικής θεώρησης των ζητημάτων άμεσης και έμμεσης φορολογίας.

Αλλά και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, επιπλέον των μέτρων που προτάθηκαν για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, μέσω της Πράξης I και II για την Ενιαία Αγορά²⁰, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της 22ας Μαΐου 2013²¹ σημείωσε ότι απαιτείται αντιμετώπιση των προκλήσεων της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας και, λαμβάνοντας υπόψη τις συνεχιζόμενες εργασίες στον ΟΟΣΑ, κάλεσε την Επιτροπή να εκτιμήσει τα ζητήματα της φορολόγησης της ψηφιακής οικονομίας ενόψει της συζήτησης στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο στις 24/25 Οκτωβρίου 2013 για την ψηφιακή ατζέντα και να υποβάλει τα συμπεράσματά της τον Δεκέμβριο του 2013.

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο στις 19/20 Δεκεμβρίου 2013, ζήτησε περαιτέρω πρόοδο σε παγκόσμιο και ευρωπαϊκό επίπεδο στον αγώνα της καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής, του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών και του ξεπλύματος μαύρου χρήματος. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο χαιρέτισε την σύσταση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ομάδας Εμπειρογνομόνων Υψηλού Επιπέδου για την Φορολόγηση της Ψηφιακής Οικονομίας και κάλεσε την Επιτροπή να υποβάλει αποτελεσματικές λύσεις συμβατές με την λειτουργία της Ενιαίας

¹⁷ Βλ. Dang Thai Than και Pablo Antolin Howard Oxley, 2001, “Fiscal Implications of Aging: Projections of Age-Related Spending”, *Economics Department Working Paper No. 305*, O.E.C.D. Επίσης Robson William B. P., 2001, “Will the Baby Boomers Bust the Health Budget? Demographic Change and Health Care Reform”, *Commentary 148*, Toronto, C.D. Howe Institute.

¹⁸ Βλ. Tanzi Vito, November 2000, “Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Terminals,” *IMF Working Paper WP/00/181*, International Monetary Fund, Washington, USA.

¹⁹ Ο ΟΟΣΑ, στα πλαίσια των εργασιών του για την διάβρωση της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών, (Project BEPS), τον Ιούλιο 2013 συγκρότησε ειδική ομάδα για την μελέτη της διαφυγής εσόδων μέσω της ψηφιακής οικονομίας, τα αποτελέσματα της οποίας αναμένονται εντός 2 ετών (Digital Economy Task Force).

²⁰ Single Market Act I, 13 Απριλίου 2011, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή Περιφερειών- “Single Market Act, Twelve Levers to Boost Growth and Strengthen the Confidence: Working Together to Create New Growth”, *COM(2011) 467 τελικό*, παράγραφος 2.7 και Single Market Act II, 3 Οκτωβρίου 2012, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή Περιφερειών- “Single Market Act II, Together: For a New Growth”, *COM(2012) 573 τελικό*, παράγραφος 2.

²¹ Συμπεράσματα Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 22ας Μαΐου 2013, *EUCO75/13*, Παράγραφος 10j.

Αγοράς, λαμβάνοντας υπόψη και τις εργασίες του ΟΟΣΑ. Σχετικά, η Επιτροπή καλείται να υποβάλει έκθεση στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο το συντομότερο δυνατόν.

Με την παρούσα διδακτορική διατριβή επιχειρείται η προσέγγιση του ζητήματος της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, η ανάλυση των παραμέτρων του στις οποίες παρουσιάζονται δυσχέρειες εντοπισμού των συναλλαγών και η πρόταση των γενικών αρχών ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος. Μεθοδολογικά, κρίνεται απαραίτητη η αναγωγή των κλασικών θεωρητικών εννοιών του φορολογικού δικαίου στο ηλεκτρονικό περιβάλλον. Το βασικό στοιχείο προβληματισμού για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου δεν είναι μόνον η διασφάλιση των εσόδων σήμερα για την εκτέλεση ενός κρατικού προϋπολογισμού αλλά η ρύθμιση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου για το μέλλον ώστε να μην τεθεί η νομοθεσία ή η έλλειψη αυτής εμπόδιο στην οικονομική ανάπτυξη.

Διαπιστώνοντας κενό στην υπάρχουσα βιβλιογραφία, θα αποτολμήσουμε μια πρώτη συνολική θεώρηση μιας νομοθετικής προσέγγισης που να βασίζεται στις παραδοσιακές γενικές αρχές φορολόγησης, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων η ουδετερότητα, η αποτελεσματικότητα, η βεβαιότητα και η απλότητα. Η προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου στο ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί κρίσιμο σημείο για τη διαμόρφωση της μελλοντικής δημόσιας πολιτικής. Απώτερος στόχος της διατριβής είναι η γένεση αποτελεσμάτων που θα είναι χρήσιμα και αξιοποιήσιμα από την ελληνική φορολογική διοίκηση και τις φορολογικές διοικήσεις των λοιπών κρατών, τόσο σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και σε επίπεδο ΟΟΣΑ.

ΜΕΡΟΣ Ι

1. ΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ: ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ, ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΟΥΣ

Καθ' όλη τη διάρκεια του 20ου αιώνα "προφήτες" και ερευνητές διαμόρφωναν προβλέψεις ότι οι καταναλωτές θα πραγματοποιούσαν τις αγορές τους ηλεκτρονικά. Ήδη από τα μέσα της δεκαετίας του 1960 υπήρχαν προβλέψεις²² για μια μορφή ηλεκτρονικών αγορών που θα περιελάμβανε ένα ευέλικτο αλλά ταυτόχρονα πλήρες σύστημα αγορών και διανομής τροφίμων, φαρμάκων και διαφόρων άλλων προϊόντων. Δέκα χρόνια αργότερα ο Asimov²³, γνωστός συγγραφέας βιβλίων επιστημονικής φαντασίας και μελλοντολόγος, εξέφραζε ένα παρόμοιο όραμα για τις αγορές των καταναλωτών. Οι προφητικές αυτές προβλέψεις συνεχίστηκαν και διανθίστηκαν.²⁴

Στα τέλη της δεκαετίας του 1980 αρκετοί ερευνητές²⁵ παρατήρησαν ότι αυτά τα κανάλια πώλησης στην ουσία αναπτύσσονταν σε ηλεκτρονικές αγορές στις οποίες μπορούσαν να λάβουν χώρα συναλλαγές από πολλά ταυτόχρονα μέλη. Αυτές τις ηλεκτρονικές αγορές, με αντιπροσωπευτικότερα παραδείγματα αυτά των συστημάτων κράτησης αεροπορικών εισιτηρίων SABRE και Apollo, οι ερευνητές υπέθεταν ότι θα τις λειτουργούσαν ενδιάμεσοι, οι οποίοι μπορεί να ήταν αγοραστές, πωλητές, ανεξάρτητα τρίτα μέρη ή ακόμα και συζεύξεις πολλών εταιρειών.²⁶

A. Η έννοια του Διαδικτύου

Το Διαδίκτυο²⁷ αποτελεί μια θεωρητική έννοια που αναφέρεται σε μια μορφή παγκόσμιας πληροφοριακής υποδομής που αποτελείται από λογισμικό²⁸ και υλικοτεχνική υποδομή²⁹ και χαρακτηρίζεται ως «γενικό» και «ανοικτό»³⁰.

□ Το Διαδίκτυο είναι **γενικό** γιατί δεν σχεδιάστηκε για μια συγκεκριμένη υπηρεσία. Πολλές από τις σημερινά διαθέσιμες υπηρεσίες που προσφέρει, όπως οι άμεσες, σε αληθινό χρόνο συναλλαγές δεν είχαν καν συλληφθεί ως ιδέες όταν σχεδιάστηκε το Διαδίκτυο.

²² Doody Alton F. and Davidson William R., 1967, "Next Revolution in Retailing", *Harvard Business Review*, 45, (May - June), σ. 4-16, 20, 188.

²³ Asimov Isaac, 1977, "The Supermarket 2077 A. D.", *Progressive Grocer*, 56, σ. 52-53.

²⁴ Βλ. McNair Malcolm P. and May G. Eleanor, 1978, "The Next Revolution of the Retailing Wheel", *Harvard Business Review*, 56, (September - October), σ. 81-91, Rosenberg Larry J. and Hirschman Elizabeth C. 1980, "Retailing Without Stores", *Harvard Business Review*, 58, (July - August), σ. 103-112, Schneiderman Ron. 1980, "Non- Store Shopping Growing as Consumer Habits Change", *Merchandising*, 5, (September), 60-61.

²⁵ Bakos J. Yannis, 1991, "A Strategic Analysis of Electronic Marketplaces", *MIS Quarterly*, 15, (September), σ. 295-310, Malone Thomas W., Yates JoAnne and Benjamin I. Robert, 1989, "The Logic of Electronic Markets", *Harvard Business Review*, 67, (May - June), σ. 166-172.

²⁶ Bakos J. Yannis (1991), "A Strategic Analysis of Electronic Marketplaces", *MIS Quarterly*, 15, (September), σ. 295-310.

²⁷ Internet

²⁸ Software

²⁹ Hardware, στον όρο συμπεριλαμβάνονται εξαρτήματα Η/Υ, καλώδια, τροφοδοτικές μονάδες και περιφερειακές συσκευές.

³⁰ Peterson A. Robert, Balasubramanian Sridhar and Bronneberg J. Bart, 1997, "Exploring the Implications of the Internet for Consumer Marketing", *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 25, No. 4, σ. 329-346.

□ Το Διαδίκτυο είναι "ανοικτό" καθώς όλες οι απαραίτητες διαδικασίες και ενέργειες για τη χρήση του είναι δημόσια προσβάσιμες και όποιος επιθυμεί μπορεί να το χρησιμοποιήσει. Συνεπώς, το Διαδίκτυο έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τις έννοιες των ηλεκτρονικών καναλιών πώλησης με μόνο ένα προμηθευτή και των ηλεκτρονικών αγορών όπως είχαν αναπτυχθεί από τους πρώτους ερευνητές.

Μπορούν να αναφερθούν τρεις ορισμοί του Διαδικτύου³¹:

1. Ένα δίκτυο αποτελούμενο από δίκτυα βασισμένα στα πρωτόκολλα TCP/ IP³²,
2. Μια κοινότητα ανθρώπων που χρησιμοποιούν και αναπτύσσουν αυτά τα δίκτυα, και
3. Μια πληθώρα πόρων που είναι προσβάσιμοι από αυτά τα δίκτυα.

Δεν υπάρχει ένας κοινά αποδεκτός ορισμός του Διαδικτύου γιατί είναι ταυτόχρονα μια ομάδα κοινών πρωτοκόλλων, μια φυσική συλλογή κυκλωμάτων και δικτύων και μια κουλτούρα ενότητας και επικοινωνίας³³.

Το Διαδίκτυο αποτελεί ένα εξαιρετικά αποτελεσματικό μέσο πρόσβασης, οργάνωσης και επικοινωνίας πληροφοριών καθώς ενσωματώνει τεχνολογίες επικοινωνίας που κυμαίνονται από τον γραπτό και προφορικό λόγο μέχρι τις εικόνες. Τεχνικά, αποτελεί ένα υψηλά αποκεντρωμένο δίκτυο υπολογιστικών δικτύων που περιλαμβάνουν δίκτυα κορμού οπτικής ίνας³⁴ ευρέων περιοχών³⁵ και τοπικών περιοχών³⁶. Η προέλευσή του χρονολογείται στη δεκαετία του 1960, όταν το Υπουργείο Αμύνης των Η.Π.Α., μέσω της Υπηρεσίας του για Εξελιγμένα Ερευνητικά Έργα³⁷ χρηματοδότησε μια έρευνα για τη σύνδεση δικτύων υπολογιστή που ήταν έως τότε ασύμβατα και την αυτόματη επανα-αποστολή πληροφοριών παρακάμπτοντας μέρη του δικτύου που ήταν κατεστραμμένα ή δε λειτουργούσαν. Αποτέλεσμα αυτής της προσπάθειας ήταν το δίκτυο κορμού οπτικής ίνας ARPANET³⁸. Το δίκτυο ARPANET λειτουργούσε με βάση το λογισμικό NCP³⁹ που επέτρεπε την αποκεντρωμένη λειτουργία του δικτύου. Στην δεκαετία του 1970 το παραπάνω δίκτυο χρησιμοποιήθηκε ευρύτατα από πανεπιστημιακούς στις Η.Π.Α., αργότερα στη δεκαετία του 1980 υιοθετήθηκαν τα πρωτόκολλα TCP/IP ενώ κατά την ίδια περίοδο χωρίστηκε το ARPANET από το INTERNET, το οποίο και έπαυσε να αποτελεί ένα

³¹ Krol and Hoffman, 1993, FYI on "What is the Internet?" Network working group request on comments: 1462, FYI 20.

³² TCP: Transmission Control Protocol, IP: Internet Protocol.

³³ Hoffman, Donna L., Novak Thomas P. and Chatterjee Patrali, 1995, "Commercial Scenarios for the Web: Opportunities and Challenges", *Journal of Computer Mediated Communications*, Special Issue on Electronic Commerce.

³⁴ Backbone.

³⁵ Wide Area Networks.

³⁶ Local Area Networks.

³⁷ Advanced Research Projects Agency.

³⁸ Από τα αρχικά της ανωτέρω υπηρεσίας.

³⁹ Το Network Control Program (NCP) παρείχε τις συνδέσεις και τον έλεγχο ροής σε διαδικασίες που λαμβάναν χώρα σε διαφορετικούς υπολογιστές συνδεδεμένους με δίκτυο ARPANET.

στρατιωτικού χαρακτήρα δίκτυο υπολογιστών⁴⁰. Στη συνέχεια, άλλα δίκτυα που δεν ήταν συνδεδεμένα με το ARPANET δημιουργήθηκαν, όπως το BITNET⁴¹ και το Usenet⁴². Το Εθνικό Επιστημονικό Ίδρυμα των Η.Π.Α. χρηματοδότησε τη δημιουργία ενός πολύ ταχύτερου δικτύου κορμού οπτικής ίνας, που ονομάστηκε NSFNET⁴³. Αν και το NSFNET τελικά απορρόφησε το ARPANET και τα υπόλοιπα δίκτυα, ξεπεράστηκε το 1992 από το ANSNET, ένα δίκτυο κορμού οπτικής ίνας που ανήκε και λειτουργούσε από μια σύζευξη εταιρειών⁴⁴. Σε αυτό το σημείο, το Internet, το οποίο αποτελούσε το αμάλγαμα πολλών δικτύων, έγινε ευρέως προσβάσιμο για εμπορικούς σκοπούς, με τις ανάλογες επιδράσεις⁴⁵.

Εκτός από την παροχή πρόσβασης, υπηρεσίες που προσφέρει το διαδίκτυο είναι κυρίως ο Παγκόσμιος Ιστός⁴⁶, το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο⁴⁷, η δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων και δικτυακών τόπων⁴⁸, οι κατάλογοι διευθύνσεων⁴⁹, οι ομάδες συζητήσεων και οι διάλογοι συνομιλιών⁵⁰, το πρωτόκολλο μεταφοράς αρχείων⁵¹, οι μηχανές αναζήτησης⁵², οι εξειδικευμένες βάσεις δεδομένων, η τηλεφωνία και τηλεδιάσκεψη, η ραδιοφωνική αναμετάδοση προγραμμάτων και βέβαια το ηλεκτρονικό εμπόριο⁵³.

Όλες οι παραπάνω υπηρεσίες του Διαδικτύου με τα χαρακτηριστικά που διαθέτουν (φιλικότητα προς τον χρήστη, δυνατότητα αμφίδρομης επικοινωνίας) έχουν γνωρίσει μεγάλη διάδοση και συνέβαλαν στο να καταστήσουν το Διαδίκτυο την πιο σημαντική εφαρμογή της τεχνολογίας της πληροφορικής στη σύγχρονη εποχή, εφαρμογή η οποία είναι ασφαλώς προϊόν της σύγκλισης της πληροφορικής με τις τηλεπικοινωνίες⁵⁴.

⁴⁰ Kuner C., 1999, *Internet fur Juristen*, σ. 2.

⁴¹ Το δίκτυο BITNET ήταν ένα δίκτυο συνεργασίας ανάμεσα στο Πανεπιστήμιο της Νέας Υόρκης και το Πανεπιστήμιο Yale που αναπτύχθηκε το 1981.

⁴² Το δίκτυο Usenet είναι ένα από τα παλαιότερα υπολογιστικά δίκτυα επικοινωνίας και αναπτύχθηκε το 1980 στο Πανεπιστήμιο της Βόρειας Καρολίνας και στο Πανεπιστήμιο Duke.

⁴³ Από τα αρχικά του Ιδρύματος National Science Foundation.

⁴⁴ Το δίκτυο ANSnet ήταν διεθνές δίκτυο που λειτουργούσε από την εταιρεία ANS που ανήκε στον όμιλο εταιρειών της America Online.

⁴⁵ Comer 1995, "Internet Working with TCP/IP, Vol. 1, Principles, Protocols and Architecture", *Prentice Hall*.
⁴⁶ World Wide Web.

⁴⁷ Email.

⁴⁸ Web-authoring και web-hosting.

⁴⁹ Mailing lists.

⁵⁰ Newsgroups και chat rooms.

⁵¹ File Transfer Protocol.

⁵² Search engines.

⁵³ Βλ. και Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, 2004, «*Το Δίκαιο του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Ελληνικό και Κοινοτικό*», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, σ. 5-6.

⁵⁴ Τάκης Α., 2002, «*Κοινωνία της Πληροφορίας και Σύνταγμα-Μια πρώτη προσέγγιση*», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σ. 30.

B. Ορισμός του Παγκόσμιου Ιστού (World Wide Web, WWW)

Ένα από τα πιο συναρπαστικά αποτελέσματα του Διαδικτύου ήταν η ανάδειξη του Παγκόσμιου Ιστού⁵⁵, μιας υπηρεσίας του Διαδικτύου που οργανώνει τις πληροφορίες με τη χρήση hypermedia⁵⁶. Ο Παγκόσμιος Ιστός αναπτύχθηκε από τον Tim- Berners Lee στο European Particle Physics Laboratory (CERN) στη Γενεύη της Ελβετίας.⁵⁷ Προτάθηκε για πρώτη φορά το 1989 και δόθηκε στην κοινότητα του Διαδικτύου το 1992.

Αποτελεί «το σύμπαν της πληροφόρησης που είναι προσβάσιμη μέσω δικτύων, ένα αμάγαμα της ανθρώπινης γνώσης»⁵⁸ και επιτρέπει την αποθήκευση πληροφοριών που παρέχονται σε μορφή πολυμέσων σε ένα παγκόσμιο δίκτυο από υπολογιστές που ενώνονται μεταξύ τους. Ο χρήστης του υπολογιστή μπορεί να λαμβάνει αυτές τις πληροφορίες πατώντας πάνω σε ένα υπερκείμενο. Το World Wide Web αποτελείται από τοποθεσίες⁵⁹ τις οποίες οι πάροχοί τους (π.χ. οι εταιρείες) προκαλούν τους χρήστες (π.χ. καταναλωτές) για να τις επισκεφθούν. Οποιοσδήποτε υπερσύνδεσμος⁶⁰ μπορεί να κατευθύνει τον χρήστη σε οποιοδήποτε αρχείο σε οποιοδήποτε σημείο στο Διαδίκτυο. Οι φιλικές προς τον χρήστη και προσανατολισμένες προς τους καταναλωτές Ιστοσελίδες χρησιμοποιούν αυτό το σύστημα των υπερσυνδέσμων για να διευκολύνουν την πλοήγηση ανάμεσα στις προσφορές των διαφόρων online εταιρειών στο Ίντερνετ.

Η πλοήγηση αυτή συνίσταται στην επίσκεψη μιας σειράς από τοποθεσιών με σκοπό την ανεύρεση πληροφοριών, επισκόπηση διαφημιστικού υλικού και την πραγματοποίηση της παραγγελίας ενός προϊόντος. Η πρόσβαση σε αυτές τις Ιστοσελίδες γίνεται με τη χρήση ενός λογισμικού εργαλείου πλοήγησης⁶¹ και μιας σύνδεσης με το Διαδίκτυο. Οι καταναλωτές επισκέπτονται μια ιστοσελίδα πληκτρολογώντας κατευθείαν την διεύθυνση στον πλοηγό περιήγησης ή μεταβαίνουν εκεί μέσω κάποιου

⁵⁵ World Wide Web.

⁵⁶ Ο όρος Hypermedia χρησιμοποιείται για να εξηγήσει τον τρόπο που γραφικά, ήχος, κινηματογραφικές εικόνες, απλό και μη γραμμικό κείμενο αναμειγνύονται για να δημιουργήσουν ένα μη γραμμικό μέσο επικοινωνίας.

⁵⁷ Το CERN (πλήρης τίτλος: Organisation Européenne pour la Recherche Nucléaire «Ευρωπαϊκός Οργανισμός Πυρηνικών Ερευνών») είναι το μεγαλύτερο πειραματικό κέντρο ερευνών σωματιδιακής φυσικής στον κόσμο. Βρίσκεται δυτικά της Γενεύης, στα σύνορα Ελβετίας και Γαλλίας. Ιδρύθηκε το 1952 από δώδεκα ευρωπαϊκές κυβερνήσεις και σήμερα αριθμεί 20 κράτη-μέλη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, η οποία είναι ιδρυτικό μέλος.

⁵⁸ Berners - Lee, Robert Cailliau, N. Pellow and A. Secret, 1993, "The World Wide Web Initiative", *Proceedings 1993 International Networking Conference*, DBC και Berners - Lee, Tim J., Robert Cailliau, J - F Groff, B. Pollerman, 1992, "World Wide Web: The Information Universe", *Electronic Networking: Research, Applications and Policy*, Spring, 2 (1), Meckler Publishing, Westport, CT, σ. 52-58.

⁵⁹ H sites.

⁶⁰ Hyperlink δηλαδή κείμενο, εικονίδιο ή εικόνα μέσα σε ένα κείμενο.

⁶¹ Web browser (ελληνιστί *φυλλομετρητής ιστοσελίδων, πλοηγός Web, πρόγραμμα περιήγησης Web* ή *περιηγητής Ιστού*) είναι μια εφαρμογή η οποία παρέχει εύκολη και γρήγορη πρόσβαση σε ιστοσελίδες που είναι αναρτημένες στο Διαδίκτυο μέσω του World Wide Web. Οι ιστοσελίδες που μπορεί να παρουσιάσει ένας web browser αποτελούν υπερκείμενα μορφοποιημένα σύμφωνα με τη γλώσσα μορφοποίησης HTML ή XHTML και μπορεί να ενσωματώνουν εικόνες (στατικές ή κινούμενες), ήχο, μικρά προγράμματα και άλλα στοιχεία τα οποία μπορεί να εμφανίσει ο web browser. Οι web browsers ουσιαστικά αποτελούν λογισμικό πελάτη του δικτυακού πρωτοκόλλου επιπέδου εφαρμογών HTTP.

άλλου υπερσυνδέσμου. Όταν βρεθούν εκεί, οι καταναλωτές πλοηγούν στην ιστοσελίδα χρησιμοποιώντας μια σειρά από κινήσεις μέσω του υπολογιστή τους ή πληκτρολογώντας λέξεις κλειδιά σε ειδικά διαμορφωμένες φόρμες.

Όλες οι ιστοσελίδες έχουν την κεντρική τους σελίδα ⁶² η οποία αποτελεί και την είσοδο τους. Από εκεί, ο χρήστης επιλέγει που θα μεταβεί στη συνέχεια. Συνήθως, οι προσφορές παρέχονται σε μια μη γραμμική σειρά επιλογών ή χάρτη επιλογών στο χρήστη. Η διαδικασία της πλοήγησης συνεχίζεται και τερματίζεται όταν ο χρήστης αποφασίσει να μεταβεί σε μια άλλη Ιστοσελίδα, ή να τερματίσει εντελώς την εμπειρία της πλοήγησης στον Παγκόσμιο Ιστό. ⁶³

Μπορούμε να διακρίνουμε τέσσερις τύπους επισκέψεων εμπορικής φύσεως: ⁶⁴

- ❑ Επίσκεψη Άμεσης Αγοράς (Direct - Purchase Visit): ο καταναλωτής είναι έτοιμος να πραγματοποιήσει την αγορά.
- ❑ Επίσκεψη Αναζήτησης και Περίσκεψης (Search and Deliberation Visit): ο καταναλωτής αναζητά ξανά πληροφορίες για το προϊόν/ υπηρεσία και τους όρους της συναλλαγής - και τελικά προτίθεται να αγοράσει.
- ❑ Επίσκεψη Ηδονιστικής Περιήγησης (Hedonic - Browsing Visit): ο καταναλωτής δεν προτίθεται να αγοράσει το προϊόν/ υπηρεσία, απλά "χαζεύει" στη βιτρίνα του ηλεκτρονικού μαγαζιού.
- ❑ Επίσκεψη για την Απόκτηση Γνώσης (Knowledge - Building Visit): ο καταναλωτής πραγματοποιεί εξερευνητική έρευνα με σκοπό την απόκτηση πληροφοριών για μια μελλοντική αγορά του.

Μέχρι σήμερα, ο Παγκόσμιος Ιστός αποτελεί την πιο εμπορικά αξιοποιήσιμη υπηρεσία του Διαδικτύου ⁶⁵. Τα εμπορικά καταστήματα του Παγκόσμιου Ιστού μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ⁶⁶ σε έξι κατηγορίες, σύμφωνα με τις λειτουργίες τους. Συγκεκριμένα, αυτές είναι:

- ❑ Ηλεκτρονικό κατάστημα. ⁶⁷ Αυτά τα Web sites παρέχουν τη δυνατότητα άμεσης αγοράς ενός ή πληθώρας προϊόντων. Οι καταναλωτές μπορούν να κάνουν τις παραγγελίες τους συμπληρώνοντας μια φόρμα, καλώντας ένα δωρεάν τηλεφωνικό αριθμό, με την εγγραφή τους στο site ή με το ταχυδρομείο.
- ❑ Παρουσία στο Διαδίκτυο (Internet Presence). Αυτή η κατηγορία υποδιαιρείται σε άλλα τρία είδη Web sites:

⁶² Home Page.

⁶³ Hoffman Donna L. and Novak Thomas P., 1996, "Marketing in Hypermedia Computer - Mediated Environments: Conceptual Foundations", *Journal of Marketing*, 60, (July), σ. 50-68.

⁶⁴ Moe Wendy W. and Fader Peter S., 2001, "Which Visits Lead to Purchases? Dynamic Conversion Behavior at E - Commerce Sites", *MIT Sloan Management Review*, Vol. 42, No. 2, σ. 8-9.

⁶⁵ Ainscough Thomas L and Luckett Michael G. (1996), "The Internet for the Rest of Us: Marketing on the World Wide Web", *Journal of Consumer Marketing*, 13, (September), σ. 36-47.

⁶⁶ Hoffman, Donna L., Novak Thomas P. and Chatterjee Patrali, 1995, "Commercial Scenarios for the Web: Opportunities and Challenges", *Journal of Computer Mediated Communications*, Special Issue on Electronic Commerce.

⁶⁷ Online Storefront.

- ✓ Απλή Διαφήμιση (Flat Ad). Εδώ στην ουσία πρόκειται για μια ηλεκτρονική διαφήμιση μιας εταιρείας, χωρίς ιδιαίτερα γραφικά.
- ✓ Παρουσία με εικόνα (Image). Σε αυτήν την περίπτωση οι πληροφορίες για το προϊόν παρουσιάζονται σε μορφή που ελκύουν το συγκινησιακό του χρήστη, όπως με τη μορφή εικόνων.
- ✓ Παρουσία για πληροφόρηση (Information). Αυτά τα Web sites παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες για την εταιρεία και τα προϊόντα/ υπηρεσίες της.
- Web sites Πληροφόρησης (Content) Αυτή η κατηγορία υποδιαιρείται σε άλλα τρία είδη Web sites:
 - ✓ Επί αμοιβή (Fee - Based). Εδώ ο χρήστης πληρώνει για να αποκτήσει πρόσβαση σε πληροφορίες που τον ενδιαφέρουν.
 - ✓ Χρηματοδοτούμενα (Sponsored). Τα sites αυτά παρέχουν πληροφορίες δωρεάν αλλά έχουν και διαφημίσεις χορηγών ώστε ο χρήστης να μην είναι αναγκασμένος να πληρώσει.
 - ✓ Προσβάσιμη για έρευνα Βάση Δεδομένων (Searchable Database). Στην ουσία πρόκειται για την αναφορά μιας εταιρείας μέσα σε μια ευρύτερη βάση δεδομένων την οποία κάθε χρήστης μπορεί να διερευνήσει.
- Εμπορικό κέντρο (Mall). Περιλαμβάνει πολλά ηλεκτρονικά καταστήματα συγκεντρωμένα.
- Web sites κινήτρων (Incentive Site). Αποτελούν μια καινοτομική μορφή διαφήμισης και σκοπό έχουν να προσελκύσουν χρήστες από αυτά στο ηλεκτρονικό κατάστημα της εταιρείας.
- Μηχανές αναζήτησης (Search Agent). Αυτά τα Web sites λειτουργούν ως πύλες για τον εντοπισμό άλλων Web sites μέσω της χρήσης λέξεων κλειδιών ή κατηγοριών.

Επιπλέον, αναπτύσσονται νέοι κλάδοι επιχειρήσεων, όπως είναι ο κλάδος που ασχολείται συστηματικά με την άμεση διαφήμιση και άμεση προώθηση προϊόντων και υπηρεσιών⁶⁸, αυξάνεται η σημασία των εταιριών επιμελητείας⁶⁹ που αποθηκεύουν και διανέμουν τα προϊόντα των «εικονικών» καταστημάτων⁷⁰, εμφανίζονται διαμεσολαβητές που παρέχουν σε καταναλωτές και επιχειρήσεις την εύρεση προϊόντων και υπηρεσιών⁷¹, εικονικά εμπορικά κέντρα που περιλαμβάνουν μια πλειάδα προϊόντων και υπηρεσιών από διάφορους επιμέρους προμηθευτές, αλλά και διεπιχειρησιακές αγορές⁷², διευρύνονται τα δίκτυα συνεργασίας επιχειρήσεων σε εξειδικευμένους τομείς⁷³ και εξαπλώνεται η δικαιοχρήση (franchising) στα ηλεκτρονικά καταστήματα⁷⁴.

⁶⁸ Direct marketing

⁶⁹ Logistics.

⁷⁰ Virtual Stores.

⁷¹ Σομπόλου Β., 2002, *Νομικό πλαίσιο για ζητήματα ηλεκτρονικού εμπορίου*, Επισκ. ΕΔ 2, σ. 623.

⁷² Davidson S. J. and Bryant D. M., 2003, *B2B Exchanges: Lessons from the Trading Pit, How B2B relationships can work*, CRI 2003, σ. 109.

⁷³ Dickie J., 1999, *Internet and Electronic Commerce Law in the European Union*. Hart Publishing.

⁷⁴ Γκοτσοπούλου Ν., 2002, *Ηλεκτρονικό εμπόριο και δικαιοχρήση (franchising)*, ΔΕΕ, σ. 250, Ζέκου Γ., 2001, *Franchising και Cyberspace*, ΔΕΕ, σ. 52.

Γ. Η έννοια του ηλεκτρονικού εμπορίου

Ως Ηλεκτρονικό εμπόριο ορίζεται το εμπόριο που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα, βασίζεται δηλαδή στην ηλεκτρονική μετάδοση δεδομένων. Νοείται δηλαδή ως ηλεκτρονικό εμπόριο το εμπόριο που αφορά την ηλεκτρονική διεξαγωγή συναλλαγών, δηλαδή την παροχή προϊόντων και υπηρεσιών έναντι αμοιβής και με τη χρήση εξοπλισμών ηλεκτρονικής επεξεργασίας για την επικοινωνία από απόσταση, ήτοι με ηλεκτρονική επεξεργασία και μεταφορά δεδομένων που περιλαμβάνουν κείμενα, ήχο και εικόνα. Το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί έκφανση των λεγόμενων υπηρεσιών εξ αποστάσεως⁷⁵. Ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί μια ολοκληρωμένη συναλλαγή που πραγματοποιείται μέσω του διαδικτύου χωρίς να είναι απαραίτητη η φυσική παρουσία των συμβαλλομένων μερών, δηλαδή του πωλητή και του αγοραστή, οι οποίοι μπορούν να βρίσκονται ακόμα και σε διαφορετικές χώρες. Είναι οποιαδήποτε συναλλαγή που ενέχει διαδικτυακή δέσμευση για αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών. Σύμφωνα με την οδηγία 31/2000/ΕΚ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το ηλεκτρονικό εμπόριο διακρίνεται σε έμμεσο και άμεσο.

Ο όρος έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο χρησιμοποιείται όταν πρόκειται για την ηλεκτρονική παραγγελία υλικών αγαθών που μπορούν να παραδοθούν μόνο με παραδοσιακούς τρόπους, όπως είναι το ταχυδρομείο.

Άμεσο είναι το ηλεκτρονικό εμπόριο που περιλαμβάνει παραγγελία, πληρωμή και παράδοση άυλων αγαθών και υπηρεσιών. Η πληρωμή των υπηρεσιών αυτών γίνεται είτε με πιστωτικές κάρτες είτε με ηλεκτρονικό χρήμα με την αρωγή πάντα και την σύμπραξη των τραπεζών. Η παρούσα διατριβή πραγματεύεται με το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, σε οποίο εντοπίζεται ερευνητικό ενδιαφέρον καθώς στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο οι εφαρμοστέοι κανόνες φορολογικού δικαίου δεν διαφοροποιούνται από το παραδοσιακό εμπόριο.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο κατά αναλογία με το παραδοσιακό εμπόριο μπορεί να διαχωριστεί στην διάθεση προϊόντων, όπως καταναλωτικών αγαθών λογισμικού και στην παροχή υπηρεσιών, όπως υπηρεσιών πληροφόρησης, νομικών και οικονομικών πληροφοριών. Στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου emπίπτουν παραδοσιακές όπως η εκπαίδευση αλλά και καινοτόμες δραστηριότητες όπως τα εικονικά πολυκαταστήματα, οι οποίες δεν νοούνται σε μη εικονικό περιβάλλον⁷⁶.

Σύμφωνα με μια περαιτέρω διάκριση που γίνεται ευρύτερα δεκτή και η οποία είναι χρήσιμη για την προσέγγιση του φαινομένου του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου κατατάσσονται σε συναλλαγές που διεξάγονται:

- α) μεταξύ επιχειρήσεων (Business to Business, B2B),
- β) μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών (Business to Consumer, B2C),

⁷⁵ Ο ορισμός των υπηρεσιών εξ αποστάσεως περιλαμβάνεται στο ΠΔ. 39/2001 για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

γ) μεταξύ επιχειρήσεων και της Διοίκησης (Business to Administration), και
δ) μεταξύ χρηστών (User to User).

Με την χρήση του ηλεκτρονικού εμπορίου συντελείται η εκ διαμέτρου διαφοροποίηση των αγοραστικών συνηθειών των καταναλωτών αλλά και του παραδοσιακού τρόπου προμήθειας των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών. Το παραδοσιακό μαγαζί που στεγάζεται σε κάποια γεωγραφική τοποθεσία αντικαθίσταται από το ηλεκτρονικό μαγαζί που έχει ηλεκτρονική μορφή και «στεγάζεται» σε κάποια διεύθυνση του διαδικτύου, ενώ η χρήση της πιστωτικής κάρτας είναι ο τρόπος πληρωμής αυτών των οικονομικών συναλλαγών. Το βασικό κύκλωμα λειτουργίας του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτεί την ύπαρξη ενός χρήστη με τον απαραίτητο τεχνικό εξοπλισμό και την πρόσβαση στο διαδίκτυο, την ύπαρξη ενός διαδικτυακού καταστήματος αλλά και τη μεσολάβηση μιας τρίτης έμπιστης οντότητας που συνήθως είναι κάποια τράπεζα ή χρηματοπιστωτικός οργανισμός που εγγυάται την φερεγγυότητα της συναλλαγής.

Όσον αφορά στα πρόσωπα μεταξύ των οποίων διενεργείται το ηλεκτρονικό εμπόριο, σύμφωνα με την Οδηγία 97/7⁷⁷ Καταναλωτής είναι κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο, ενεργεί για λόγους οι οποίοι δεν εμπίπτουν στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας και Προμηθευτής κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο, ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Για να υπάρξει συμφωνία μεταξύ του καταναλωτή (αγοραστή) και του προμηθευτή (πωλητή) για την πώληση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στο ηλεκτρονικό εμπόριο απαιτείται η ύπαρξη σύμβασης, η λεγόμενη εξ αποστάσεως σύμβαση. Σύμβαση εξ αποστάσεως είναι κάθε σύμβαση μεταξύ ενός προμηθευτή και ενός καταναλωτή που αφορά αγαθά ή υπηρεσίες, και η οποία συνάπτεται στα πλαίσια ενός συστήματος πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών εξ αποστάσεως, που οργανώνεται από τον προμηθευτή. Ο προμηθευτής χρησιμοποιεί αποκλειστικά ένα ή περισσότερα μέσα επικοινωνίας εξ αποστάσεως έως τη σύναψη της συμβάσεως, συμπεριλαμβανομένης και αυτής καθεαυτής της σύναψης της συμβάσεως.⁷⁸ Για να καταρτιστεί μια τέτοια σύμβαση πρέπει να υπάρχει ηλεκτρονική δήλωση βούλησης, που περιέχει πρόταση σύναψης σύμβασης και ηλεκτρονική αποδοχή αυτής.

Ο καταναλωτής πριν προβεί στην σύναψη της σύμβασης πρέπει να έχει στη διάθεσή του κάποιες πληροφορίες όπως η ταυτότητα του προμηθευτή, η περιγραφή του προϊόντος κ.α. είτε η σύμβαση καταρτίζεται εκτός εμπορικού καταστήματος⁷⁹ είτε από απόσταση.⁸⁰

⁷⁶ European Commission, 1997, *A European Initiative in Electronic Commerce*, COM 157 τελικό, 16.4.1997, υποσημ. 2, III (1).

⁷⁷ Οδηγία 97/7/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 20^{ης} Μαΐου 1997 για την προστασία των καταναλωτών κατά τις εξ αποστάσεως συμβάσεις.

⁷⁸ Οδηγία 97/7/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 20^{ης} Μαΐου 1997 για την προστασία των καταναλωτών κατά τις εξ αποστάσεως συμβάσεις.

⁷⁹ Ν. 2251/1994 Περί Προστασίας Καταναλωτή. Βλ. και Μήτσου Άννα-Όλγα, 2010, «Ηλεκτρονικό Εμπόριο», *Συλλογικό έργο Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών Χ. Παμπούκη*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σ. 142.

Η πληρωμή είναι ηλεκτρονική ⁸¹ και είναι η πληρωμή που γίνεται είτε με ηλεκτρονική μεταφορά κεφαλαίων (e-banking) είτε με πιστωτική κάρτα ή με ηλεκτρονικό χρήμα ⁸².

Η εξέλιξη της τεχνολογίας του Διαδικτύου επιτρέπει στον προμηθευτή να έρχεται σε άμεση επαφή με τον καταναλωτή, με συνέπεια τη μείωση των εμπορικών βαθμίδων ⁸³ και την ενίσχυση της απευθείας διάθεσης προϊόντων και υπηρεσιών. ⁸⁴

⁸⁰ Οδηγία 97/7/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 20^{ης} Μαΐου 1997 για την προστασία των καταναλωτών κατά τις εξ αποστάσεως συμβάσεις, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 144 της 04/06/1997 σ. 0019 – 0027.

⁸¹ Σύσταση 97/489/ΕΚ, Σύσταση της Επιτροπής της 30^{ης} Ιουλίου 1997 σχετικά με τις συναλλαγές που γίνονται με μέσα ηλεκτρονικής πληρωμής και ιδίως όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ του εκδότη και του κατόχου, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 208 της 02/08/1997 σ. 052-058.

⁸² Οδηγία 2000/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 18ης Σεπτεμβρίου 2000 για την ανάληψη, την άσκηση και την προληπτική εποπτεία της δραστηριότητας ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος, Επίσημη Εφημερίδα L 275 της 27.10.2000, σ. 0039 - 0043

⁸³ Με την άμεση επαφή προμηθευτή και καταναλωτή μειώνεται ή εξαλείφεται ο αριθμός των ενδιάμεσων διανομέων, χονδρεμπόρων ή και λιανεμπόρων.

⁸⁴ Ιδιαίτερα στους κλάδους των βιβλιοπωλείων, τουριστικών υπηρεσιών και τραπεζών, βλ. και Περάκης Ε, 1999, *Γενικό Μέρος του Εμπορικού Δικαίου*, σ. 9.

ΜΕΡΟΣ ΙΙ

II. ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

A. Το νομοθετικό πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Στα πλαίσια του Ευρωπαϊκού Δικαίου το σημαντικότερο έγγραφο είναι η Οδηγία 2000/31/ΕΚ⁸⁵, οποία αποτελεί την σπουδαιότερη οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο καθώς έχει ως στόχο την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, εξασφαλίζοντας την ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας μεταξύ των κρατών μελών.

Ορίζει τις έννοιες «υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας», «φορέας παροχής υπηρεσιών», «εγκατεστημένος φορέας παροχής υπηρεσιών», «αποδέκτης της υπηρεσίας», «καταναλωτής», «εμπορικές επικοινωνίες» και «νομοθετικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα».

Σύμφωνα με την Οδηγία, κάθε κράτος μέλος μεριμνά ώστε οι υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας που παρέχει ένας φορέας εγκατεστημένος στο έδαφός του να τηρούν τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις του, οι οποίες εμπίπτουν τομέα που έχει τύχει συντονισμού. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι η ανάληψη και η άσκηση δραστηριότητας φορέα παροχής υπηρεσίας της κοινωνίας της πληροφορίας δεν μπορεί να υπαχθεί σε καθεστώς προηγούμενης παροχής άδειας ή σε οποιαδήποτε άλλη προϋπόθεση ισοδυνάμου αποτελέσματος.⁸⁶

Εκτός από άλλες προϋποθέσεις πληροφόρησης που προβλέπει το ενωσιακό δίκαιο, τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ο φορέας παροχής υπηρεσιών προσφέρει στους αποδέκτες του και στις αρμόδιες αρχές εύκολη, άμεση και συνεχή πρόσβαση στις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

- α) επωνυμία του φορέα παροχής υπηρεσίας,
- β) γεωγραφική διεύθυνση στην οποία ο φορέας είναι εγκατεστημένος ,
- γ) στοιχεία που να επιτρέπουν την ταχεία επαφή και την άμεση και ουσιαστική επικοινωνία με τον φορέα, παροχής της υπηρεσίας, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρονικής του διεύθυνσης,
- δ) εφόσον ο φορέας είναι εγγεγραμμένος σε εμπορικό μητρώο ή παρόμοιο δημόσιο μητρώο, το οικείο μητρώο και τον αριθμό εγγραφής του σε αυτό, ή ισοδύναμο τρόπο αναγνώρισης στο μητρώο αυτό,
- ε) εφόσον η δραστηριότητα υπόκειται σε καθεστώς έγκρισης, τα στοιχεία της σχετικής εποπτικής αρχής,
- στ) όσον αφορά τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα:

- I. επαγγελματική ένωση ή παρόμοιο όργανο στο οποίο είναι εγγεγραμμένος ο φορέας παροχής υπηρεσιών,
- II. επαγγελματικό τίτλο και το κράτος μέλος όπου έχει χορηγηθεί,
- III. μνεία των επαγγελματικών κανόνων που ισχύουν στο κράτος μέλος εγκατάστασης, καθώς και του τρόπου πρόσβασης σε αυτούς

⁸⁵ Οδηγία 2000/31/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 8^{ης} Ιουνίου 2000 για ορισμένες νομικές πτυχές των υπηρεσιών της Κοινωνίας της Πληροφορίας, ιδίως του ηλεκτρονικού εμπορίου στην εσωτερική αγορά (Οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο).

⁸⁶ Αναφέρεται στην αρχή της μη αναγκαίας προηγούμενης άδειας.

ζ) εφόσον η δραστηριότητα που ασκεί ο φορέας υπόκειται σε ΦΠΑ, τον αριθμό αναγνώρισης.⁸⁷

Επιπλέον, εκτός από άλλες προϋποθέσεις πληροφόρησης που προβλέπονται από το ενωσιακό δίκαιο, τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν τουλάχιστον ότι, όταν οι υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας αναφέρονται σε τιμές, αυτές πρέπει να αναγράφονται σαφώς και επακριβώς και, ειδικότερα, να αναφέρουν εάν περιλαμβάνουν φόρο και έξοδα αποστολής.

Σύμφωνα πάντα με την ως άνω Οδηγία, στο θέμα των εμπορικών επικοινωνιών που συνιστούν υπηρεσία της κοινωνίας της πληροφορίας ή αποτελούν μέρος της, τα κράτη μέλη πρέπει να εξασφαλίζουν ότι οι εμπορικές επικοινωνίες πληρούν τουλάχιστον τους αναφερόμενους όρους όσον αφορά στα κάτωθι θέματα:

α) η εμπορική επικοινωνία πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμη,

β) το φυσικό ή νομικό πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου γίνεται η εμπορική επικοινωνία πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμο,

γ) οι προσφορές, όπως είναι οι εκπτώσεις, τα πριμ και τα δώρα, εφόσον επιτρέπονται από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο φορέας παροχής υπηρεσιών, πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμες, η πρόσβαση στους όρους υπό τους οποίους μπορεί κανείς να επωφεληθεί από τις προσφορές πρέπει να είναι εύκολη, οι δε όροι να παρουσιάζονται σαφώς και επακριβώς,

δ) οι διαφημιστικοί διαγωνισμοί ή παιχνίδια, εφόσον επιτρέπονται από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο φορέας παροχής υπηρεσιών, οφείλουν να είναι σαφώς αναγνωρίσιμα, η πρόσβαση στους όρους συμμετοχής πρέπει να είναι εύκολη, οι δε όροι να παρουσιάζονται σαφώς και επακριβώς,

ε) τα κράτη μέλη τα οποία επιτρέπουν μη ζητηθείσα εμπορική επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να εξασφαλίζουν ότι η εν λόγω εμπορική επικοινωνία από φορέα παροχής υπηρεσιών εγκατεστημένο στο έδαφός τους πρέπει να είναι αναγνωρίσιμη σαφώς και επακριβώς ευθύς ως περιέλθει στον παραλήπτη.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι η χρήση εμπορικών επικοινωνιών που συνιστούν υπηρεσία της κοινωνίας της πληροφορίας ή αποτελούν μέρος της, η οποία παρέχεται από μέλος νομοθετικώς κατοχυρωμένου επαγγέλματος, επιτρέπεται εφόσον τηρεί τους επαγγελματικούς κανόνες οι οποίοι διέπουν την ανεξαρτησία, την αξιοπρέπεια και το ήθος του επαγγέλματος, καθώς και το επαγγελματικό απόρρητο και την πίστη προς τους πελάτες και τους συναδέλφους.

Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε το νομικό τους σύστημα να επιτρέπει τη σύναψη συμβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα.

Στο θέμα της ευθύνης του φορέα που παρέχει την υπηρεσία, τα κράτη μέλη, στα πλαίσια της Οδηγίας πρέπει να διασφαλίζουν ότι, σε περίπτωση παροχής μιας υπηρεσίας της κοινωνίας της

⁸⁷ Ο αριθμός αναγνώρισης είναι ο «αριθμός μητρώου ΦΠΑ», όπως προβλέπεται στα άρθρα 214, 215 και 216 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου

πληροφορίας η οποία συνίσταται στη μετάδοση πληροφοριών που παρέχει ο αποδέκτης της υπηρεσίας σε ένα δίκτυο επικοινωνιών ή στην παροχή πρόσβασης στο δίκτυο επικοινωνιών, δεν υφίσταται ευθύνη του φορέα παροχής υπηρεσιών όσον αφορά τις μεταδιδόμενες πληροφορίες, υπό τον όρο ότι ο φορέας παροχής υπηρεσιών:

- α) δεν αποτελεί την αφετηρία της μετάδοσης της πληροφορίας,
- β) δεν επιλέγει τον αποδέκτη της μετάδοσης και
- γ) δεν επιλέγει και δεν τροποποιεί τις μεταδιδόμενες πληροφορίες.

Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι, σε περίπτωση παροχής μιας υπηρεσίας της κοινωνίας της πληροφορίας, η οποία συνίσταται στη μετάδοση πληροφοριών που παρέχει ένας αποδέκτης υπηρεσίας σε ένα δίκτυο επικοινωνιών, δεν υφίσταται ευθύνη του φορέα παροχής της υπηρεσίας, όσον αφορά στην αυτόματη, ενδιάμεση και προσωρινή αποθήκευση των πληροφοριών, η οποία γίνεται με αποκλειστικό σκοπό να καταστεί αποτελεσματικότερη η μεταγενέστερη μετάδοση των πληροφοριών, μετά από αίτηση άλλων αποδεκτών της υπηρεσίας.

Η Οδηγία επεκτείνεται και στο θέμα της υποχρέωσης ή μη ελέγχου από τα κράτη μέλη των φορέων παροχής υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας. Σύμφωνα λοιπόν με την Οδηγία, τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στους φορείς παροχής υπηρεσιών γενική υποχρέωση ελέγχου των πληροφοριών που μεταδίδουν ή αποθηκεύουν ούτε γενική υποχρέωση δραστήριας αναζήτησης γεγονότων ή περιστάσεων που δείχνουν ότι πρόκειται για παράνομες δραστηριότητες.

Εντούτοις, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα κράτη μέλη ενθαρρύνουν την κατάρτιση κωδίκων δεοντολογίας σε ενωσιακό επίπεδο, από τις ενώσεις ή οργανώσεις επαγγελματιών και καταναλωτών και την εθελοντική διαβίβαση των σχεδίων των κωδίκων δεοντολογίας εθνικού ή κοινοτικού επιπέδου με σκοπό τη δημιουργία ενός ενιαίου κανονιστικού πλαισίου.

Τέλος, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε τα ένδικα μέσα του εθνικού δικαίου όσον αφορά τις υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας, να επιτρέπουν την ταχεία λήψη μέτρων, συμπεριλαμβανόμενων προσωρινών μέτρων, προκειμένου να παύει οιαδήποτε παράβαση και να προλαμβάνεται περαιτέρω ζημία των ενεχομένων συμφερόντων.

Η Οδηγία 2000/31/ΕΚ πραγματεύεται ορισμένα μόνο ζητήματα, τα οποία χρήζουν αντιμετώπισης και τούτο διότι ο ενωσιακός νομοθέτης έκρινε ότι οι ισχύουσες διατάξεις του εθνικού δικαίου των κρατών μελών μπορούν να εφαρμοστούν αναλογικά και στις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου, ενώ σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας⁸⁸, η Ε. Ένωση παρεμβαίνει επικουρικά, αποκλειστικά και μόνο στους τομείς που κρίνεται απαραίτητη η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών προκειμένου να

προστιθέμενης αξίας.

⁸⁸

Η αρχή της επικουρικότητας όπως αναφέρεται στο άρθρο 5 ΣΛΕΕ.

λειτουργήσει ελεύθερα η εσωτερική αγορά⁸⁹. Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που προβλέπονται πρέπει να περιορίζονται στο ελάχιστο αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου της ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.⁹⁰

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η προσέγγιση της οδηγίας είναι «οριζόντια», δηλαδή η οδηγία δεν ρυθμίζει συγκεκριμένες υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας⁹¹ ή εξειδικευμένους τομείς δικαίου όπως, στην περίπτωση της παρούσας διατριβής, ο φορολογικός τομέας, αλλά επιχειρεί με βάση ένα ενιαίο κανονιστικό πλαίσιο να καλύψει συγκεκριμένες πτυχές της οικονομικής δραστηριότητας των φορέων παροχής των εν λόγω υπηρεσιών.⁹²

B. Το νομοθετικό πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Ελλάδα

Σε εθνικό επίπεδο η νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία του ηλεκτρονικού εμπορίου εκφράζεται με το Π.Δ. 131/2003⁹³ με το οποίο ρυθμίζονται πολλά ζητήματα σχετιζόμενα με τις εμπορικές συναλλαγές διαμέσου του διαδικτύου, και το οποίο ενσωμάτωσε την Οδηγία 2000/31/ΕΚ.

Ειδικότερα, με το Π.Δ. 131/2003 θεσπίζονται οι διατάξεις για τις υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας, οι οποίες αφορούν την εσωτερική αγορά στην Ε.Ε., την εγκατάσταση των φορέων παροχής υπηρεσιών, τις εμπορικές επικοινωνίες, τη σύναψη συμβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα, την ευθύνη των μεσαζόντων παροχής υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας, τους κώδικες δεοντολογίας, τον εξώδικο διακανονισμό των διαφορών, τα μέσα έννομης προστασίας, τη συνεργασία μεταξύ κρατών μελών και τις κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων.⁹⁴

Πιο συγκεκριμένα, παρέχονται ορισμοί σχετικά με τους φορείς που εμπλέκονται γύρω από το ηλεκτρονικό εμπόριο και αναλυτικότερα για τις «Υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας», τους «φορείς παροχής υπηρεσιών», τους «εγκατεστημένους φορείς παροχής υπηρεσιών», τους «αποδέκτες υπηρεσιών», τους «καταναλωτές», το «νομικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα», τον «συντονισμένο τομέα» και τις «εμπορικές επικοινωνίες». Στη συνέχεια καθορίζεται η ελεύθερη διακίνηση και κυκλοφορία των υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας, που υπόκειται σε περιορισμούς από την πολιτεία κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις και όταν αφορούν σε θέματα διασφάλισης της δημόσιας υγείας, ασφάλειας,

⁸⁹ Βλ. αιτιολογική σκέψη αρ. 6 της Οδηγίας 2000/31/ΕΚ, Αλεξανδρίδου Ε., 1993, *Συνθήκη του Μάαστριχτ και προστασία των δικαιωμάτων του καταναλωτή (Μια πρώτη προσέγγιση στην αρχή της επικουρικότητας)*, Αρμ, 701, Δελούκα-Ιγγλέση Κ., 1998, *Ελληνικό και Κοινοτικό δίκαιο του καταναλωτή*, Καρακώστας Ι., 2003, *Δίκαιο και Internet*, σ. 169, Φιλιπποπούλου Ε., 2000, *Το νομικό πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου*, ΔΕΕ, σ.1086.

⁹⁰ Βλ. αιτιολογική σκέψη αρ. 10 της Οδηγίας 2000/31/ΕΚ, και Πρεβεδούρου Ε., 1997, *Η αρχή της αναλογικότητας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, ΕΕΕυρΔ, σ. 1 και 247.

⁹¹ Για παράδειγμα την πώληση λογισμικού ή την πώληση καταναλωτικών αγαθών μέσω του Διαδικτύου, τις υπηρεσίες παροχής πρόσβασης στο δίκτυο ή φιλοξενίας ιστοσελίδων.

⁹² Brisch K., 1999, EU-Richtlinienvorschlag zum elektronischen Geschäftsverkehr, Computer und Recht, σ. 235.

⁹³ Προεδρικό Διάταγμα 131/2003, προσαρμογή στην Οδηγία 2000/31 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου σχετικά με ορισμένες νομικές πτυχές των υπηρεσιών της Κοινωνίας της Πληροφορίας, ιδίως του ηλεκτρονικού εμπορίου, στην εσωτερική αγορά (Οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο), ΦΕΚ 116 Α'-16/05/2003.

τάξης και γενικότερης προστασίας του καταναλωτή. Επίσης παρέχονται πληροφορίες για τα απαραίτητα στοιχεία που ο «φορέας παροχής υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας» θα πρέπει να προσφέρει στους αποδέκτες του αλλά και στις αρμόδιες αρχές, και συγκεκριμένα σχετικά με :

- Την επωνυμία του φορέα της παροχής της υπηρεσίας,
- Τη γεωγραφική διεύθυνση στην οποία ο φορέας είναι εγκατεστημένος,
- Τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την ταχεία επαφή και την άμεση και ουσιαστική επικοινωνία με το φορέα παροχής της υπηρεσίας, συμπεριλαμβανομένης και της ηλεκτρονικής διεύθυνσης,
- Το μητρώο και τον αριθμό εγγραφής εφόσον ο φορέας είναι εγγεγραμμένος σε εμπορικό ή άλλο δημόσιο μητρώο,
- Τα στοιχεία της σχετικής εποπτικής αρχής, εφόσον η δραστηριότητα υπόκειται σε καθεστώς έγκρισης,
- Την επαγγελματική ένωση, τον επαγγελματικό τίτλο και τη μνεία των επαγγελματικών κανόνων που ισχύουν στο κράτος μέλος της εγκατάστασης όταν πρόκειται για νομικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα, και
- Τον αριθμό αναγνώρισης που προβλέπεται από το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας κύκλου εργασιών, εφόσον φυσικά η δραστηριότητα που ασκεί ο φορέας υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Επίσης ορίζεται ότι οι τιμές των παρεχόμενων υπηρεσιών θα πρέπει να αναγράφονται ευκρινώς και να διευκρινίζεται σαφώς εάν περιλαμβάνουν έξοδα αποστολής.

Το ως άνω διάταγμα ορίζει τις υποχρεωτικά παρεχόμενες πληροφορίες σε σχέση με τις εμπορικές επικοινωνίες, οι οποίες θα πρέπει να πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Η εμπορική επωνυμία θα πρέπει να είναι αναγνωρίσιμη,
- Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου γίνεται η επικοινωνία πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμο,
- Τυχόν προσφορές, εκπτώσεις, πριμ, δώρα πρέπει να είναι αναγνωρίσιμα, η πρόσβαση σε αυτά να είναι εύκολη και οι όροι ευκρινείς,
- Τα παιχνίδια και οι διαγωνισμοί εφόσον επιτρέπονται πρέπει να είναι αναγνωρίσιμοι, ενώ η πρόσβαση σε αυτά να είναι εύκολη.

Τέλος ιδιαίτερα ενδιαφέροντα είναι η αναφορά στις καταρτιζόμενες με ηλεκτρονικά μέσα συμβάσεις, οι οποίες γενικά είναι αποδεκτές εκτός εάν αφορούν σε:

- Συμβάσεις που θεμελιώνουν ή μεταβιβάζουν εμπράγματα δικαιώματα σε σχέση με ακίνητα,

⁹⁴ Άρθρο 1 παρ. 2 της οδηγίας 2000/31/ΕΚ.

- Συμβάσεις οι οποίες απαιτούν εκ του νόμου την προσφυγή σε δικαστήρια, δημόσιες αρχές ή επαγγέλματα που ασκούν δημόσια εξουσία,
- Συμβάσεις που εμπíπτουν στο οικογενειακό ή κληρονομικό δίκαιο,
- Συμβάσεις εγγυοδοσίας.

Σε αντιστοιχία με την Οδηγία 2000/31/ΕΚ, η προσέγγιση που ακολουθείται στο Π.Δ. 131/2003 είναι σφαιρική και επιχειρεί να καλύψει γενικά τα θέματα που αφορούν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στο πεδίο του ηλεκτρονικού εμπορίου και καθορίζονται οι προϋποθέσεις αστικού και εμπορικού δικαίου για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Αναπόσπαστο τμήμα του νομικού πλαισίου είναι και το Π.Δ. 150/2001 για τις ηλεκτρονικές υπογραφές που συμπληρώνεται με τον Κανονισμό 248/71 της 15.3.2001 της Ε.Ε.Ε.Τ.⁹⁵ και με το οποίο διασφαλίζεται η ασφάλεια των συναλλαγών στο ηλεκτρονικό περιβάλλον και η πιστοποίηση της αυθεντικότητας και γνησιότητας των ηλεκτρονικών εγγράφων.

⁹⁵ Κανονισμός Παροχής Υπηρεσιών Πιστοποίησης Ηλεκτρονικής Υπογραφής, Αριθ. 248/71, (ΦΕΚ 603 Β' / 16-5-2002).

ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ

III. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Η Οδηγία 2000/31/EK για το ηλεκτρονικό εμπόριο ρητά ορίζει ρητά ότι, αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής της, ο φορολογικός τομέας και ιδιαίτερα ο φόρος προστιθέμενης αξίας με την αιτίαση ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών στους τομείς αυτούς δεν μπορεί, στο παρόν στάδιο, να εξασφαλιστεί βάσει της Συνθήκης ή του παράγωγου ενωσιακού δικαίου. Επίσης αναφέρεται ότι η Οδηγία δεν αποσκοπεί στον καθορισμό κανόνων σχετικά με φορολογικές υποχρεώσεις ούτε προδικάζει την κατάρτιση κοινοτικών πράξεων σχετικά με τις φορολογικές πτυχές του ηλεκτρονικού εμπορίου. Γίνεται μνεία όμως στο γεγονός ότι, λόγω της παγκόσμιας φύσης των ηλεκτρονικών επικοινωνιών είναι αναγκαίος ο συντονισμός των εθνικών κανονιστικών μέτρων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης για να αποφευχθεί η κατάτμηση της εσωτερικής αγοράς και για να εγκαθιδρυθεί ένα κατάλληλο ευρωπαϊκό κανονιστικό πλαίσιο. Ο εν λόγω συντονισμός αναμένεται επίσης να συμβάλλει στην καθιέρωση κοινής και ισχυρής διαπραγματευτικής θέσης στα διεθνή βήματα ανταλλαγής απόψεων. Για να επιτραπεί η απρόσκοπτη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, ορίζεται ότι το νομικό πλαίσιο πρέπει να είναι σαφές και απλό, προβλεπτό και συμβατό με τους κανόνες που ισχύουν σε διεθνές επίπεδο ώστε να μην πλήττεται η ανταγωνιστικότητα της ευρωπαϊκής βιομηχανίας ή να μην παρεμποδίζεται η καινοτομία στον τομέα αυτό. Η Οδηγία καταλήγει ότι προκειμένου να λειτουργήσει πράγματι η αγορά με ηλεκτρονικά μέσα στο πλαίσιο της παγκοσμιοποίησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι κυριότερες μη ευρωπαϊκές περιοχές πρέπει να προβούν σε διαβουλεύσεις μεταξύ τους ώστε να καταστούν συμβατές οι νομοθεσίες και οι διαδικασίες που εφαρμόζουν.

Μέσα στην ίδια λογική και το Π.Δ. 131/2003, κατά αναλογία και με τις αιτιολογικές σκέψεις στα άρθρα 12 και 13 της Οδηγίας 2000/31/EK, ορίζει ρητά στο άρθρο 20 ότι το Π.Δ. δεν εφαρμόζεται στον φορολογικό τομέα. Ο φορολογικός τομέας εξαιρείται από την εφαρμογή του διατάγματος διότι για τον τομέα αυτό είναι αναγκαίες ιδιαίτερες ρυθμίσεις.

A. Οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει την δυναμική να αποτελέσει μια από τις σημαντικές οικονομικές εξελίξεις του 21ου αιώνα. Οι τεχνολογίες πληροφόρησης και επικοινωνίας αυτού του νέου τρόπο διεξαγωγής επιχειρηματικής δραστηριότητας παρέχουν ευκαιρίες για τη βελτίωση της παγκόσμιας οικονομικής ευημερίας. Το ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί να ωθήσει την ανάπτυξη και απασχόληση σε βιομηχανοποιημένες, αναδυόμενες και αναπτυσσόμενες οικονομίες. Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να διαδραματίσουν ενεργό ρόλο στην πραγμάτωση αυτής της δυναμικής, παρέχοντας ένα φορολογικό περιβάλλον στο οποίο το ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί να αναπτυχθεί, αντισταθμίζοντας πάντα την

υποχρέωση για θέσπιση ενός δίκαιου και σταθερού φορολογικού συστήματος που εξασφαλίζει την συνεισφορά του κλάδου στα φορολογικά βάρη.⁹⁶

Υπό το φώς των ανωτέρω, διεξήχθησαν το 1998 συζητήσεις για την καθιέρωση κοινών διεθνών κατευθυντήριων οδηγιών όσον αφορά στους φόρους κατανάλωσης στην Σύνοδο του ΟΟΣΑ στην Οττάβα⁹⁷,⁹⁸ για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Στην Σύνοδο, ο Ο.Ο.Σ.Α. θέσπισε πέντε βασικές αρχές για την εκτίμηση της εφαρμογής των φορολογικών συστημάτων στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτές είναι:

1. **Ουδέτερότητα** – η φορολογία πρέπει να είναι ουδέτερη και να μην κάνει διακρίσεις ανάμεσα στο ηλεκτρονικό και το παραδοσιακό εμπόριο. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι φορολογούμενοι σε παρόμοιες καταστάσεις διενεργώντας παρόμοιες συναλλαγές πρέπει να υπόκεινται σε παρόμοια επίπεδα φορολογίας.
2. **Αποδοτικότητα** – τα έξοδα συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους και τα διοικητικά έξοδα για τις φορολογικές διοικήσεις πρέπει να ελαχιστοποιηθούν.
3. **Βεβαιότητα και απλότητα** – ξεκάθαροι και απλοί φορολογικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται ώστε οι φορολογούμενοι να είναι ενήμεροι των φορολογικών συνεπειών μιας συναλλαγής.
4. **Αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη** – οι φορολογικοί νόμοι πρέπει να είναι αποτελεσματικοί και να μην επιτρέπουν την φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή κατά το μέγιστο.
5. **Ευελιξία** – τα φορολογικά συστήματα πρέπει να είναι ευέλικτα και δυναμικά ώστε να συμβαδίζουν με τις εξελίξεις της τεχνολογίας και του εμπορίου.

Το νέο φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι ξεκάθαρο και συνεπές (παρέχοντας νομική βεβαιότητα), απλό (μειώνοντας στο ελάχιστο τα εμπόδια συμμόρφωσης), ουδέτερο και να μην επιτρέπει τις διακρίσεις. Η συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων σε διεθνές επίπεδο είναι απαραίτητη για την αποφυγή της στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών να αναπτυχθούν έτσι ώστε να προωθούν την απασχόληση ενώ ταυτόχρονα θα καταπολεμούν τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό.

⁹⁶ Όπως είχε ήδη αναφερθεί στην έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Θεμάτων για τις γενικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο στη Σύσκεψη του ΟΟΣΑ το 1998 στην Οττάβα, “Report by the Committee on Fiscal Affairs”; όπως παρουσιάστηκε στους Υπουργούς Οικονομικών στην Υπουργική Σύσκεψη του ΟΟΣΑ, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” στις 8 Οκτωβρίου 1998.

⁹⁷ Διεθνής Υπουργική Σύνοδος της Ottawa, 6-8 Οκτωβρίου 1998, OECD.

⁹⁸ Ήδη είχε προηγηθεί το 1996 μελέτη για τις προκλήσεις της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου από τις Η.Π.Α.. Βλ. United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, 1996, “Selected Policy Implications of Global E-Commerce”.

Σύμφωνα με τις συζητήσεις στην Σύνοδο του ΟΟΣΑ, οι φορολογικές αρχές που ισχύουν στο παραδοσιακό εμπόριο πρέπει να έχουν αντίστοιχη εφαρμογή στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτή η προσέγγιση δεν αποκλείει νέα διοικητικά ή νομοθετικά μέτρα, ή μεταβολή των ήδη υφιστάμενων, σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο, με την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά θα αποσκοπούν στην εφαρμογή των υφιστάμενων φορολογικών αρχών και όχι στην επιβολή διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Συγκεκριμένα, η Σύνοδος κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα⁹⁹:

1. Οι κανόνες για την φορολόγηση της κατανάλωσης του διασυνοριακού εμπορίου θα πρέπει να καταλήγουν στην φορολόγηση στην δικαιοδοσία όπου λαμβάνει χώρα η κατανάλωση και διεθνής συναίνεση πρέπει να επιτευχθεί για τον ορισμό της κατανάλωσης.
2. Για σκοπούς φορολογίας κατανάλωσης, η παροχή ψηφιοποιημένων προϊόντων δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως παράδοση αγαθού.
3. Όπου επιχειρήσεις και λοιποί οργανισμοί εντός μιας χώρας λαμβάνουν υπηρεσίες και άυλα περιουσιακά στοιχεία από προμηθευτές εκτός της χώρας, οι χώρες δύνανται να εξετάσουν την χρήση του μηχανισμού αντιστροφής επιβάρυνσης, αυτοτιμολόγησης ή άλλων αντίστοιχων μηχανισμών στην περίπτωση που αυτή η χρήση επιτρέπει την άμεση προστασία της φορολογικής τους βάσης και την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων προμηθευτών.

Επιπλέον, αποφασίσθηκε ότι οιοσδήποτε εθνικές ρυθμίσεις και ενσωματώσεις διεθνών νομοθετικών αρχών φορολόγησης για το ηλεκτρονικό εμπόριο πρέπει να δομούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να διατηρείται η φορολογική εθνική κυριαρχία, να επιτυγχάνεται η ισότιμη διανομή της φορολογητέας βάσης του ηλεκτρονικού εμπορίου ανάμεσα στα κράτη και η αποφυγή της διπλής φορολόγησης και της μη φορολόγησης. Τα κράτη οφείλουν να αναλάβουν ενεργό ρόλο μέσα στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ για την υιοθέτηση πρωτοκόλλων και κοινών πρακτικών για το ηλεκτρονικό εμπόριο που θα είναι συμβατές με αυτές τις αρχές.

Ως συνέχεια της πολιτικής βούλησης που εκδηλώθηκε στην Σύνοδο της Οττάβα, η Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων του ΟΟΣΑ υιοθέτησε το 2001 τις κατευθυντήριες οδηγίες για την φορολόγηση κατανάλωσης των διασυνοριακών υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων, στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου¹⁰⁰ και το 2003 τις κατευθυντήριες οδηγίες για την Φορολογία Κατανάλωσης.¹⁰¹

⁹⁹ Όπως διατυπώθηκαν στο έγγραφο “Electronic Commerce Taxation Framework Conditions,” που υιοθετήθηκε από την Σύνοδο.

¹⁰⁰ Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce, 2001, OECD.

¹⁰¹ Consumption Tax Guidance Series, 2002, OECD.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες προέβλεπαν ότι:

- Για συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B), ο τόπος κατανάλωσης θα θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο που ο λήπτης έχει εγκαταστήσει την επιχειρηματική του παρουσία
- Για συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και ιδιωτών (B2C), ο τόπος κατανάλωσης θα θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο συνήθους διαμονής του λήπτη.

Η έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Θεμάτων κατέληξε σε συμπεράσματα για ορισμένους τομείς του φορολογικού συστήματος, το οποίο πρέπει να εφαρμοσθεί:

Εξυπηρέτηση του φορολογούμενου

(i) Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να κάνουν χρήση της διαθέσιμης τεχνολογίας και να προωθήσουν την επιχειρηματική ανάπτυξη με την εφαρμογή ενός φορολογικού συστήματος που προσφέρει διαρκώς αυξανόμενη ποιότητα υπηρεσιών.

Φορολογική διοίκηση, αναγνώριση και ανάγκες πληροφόρησης

(ii) Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να διατηρήσουν την ικανότητά τους να έχουν ασφαλή πρόσβαση σε αξιόπιστη και επακριβή πληροφόρηση ώστε να μπορούν να αναγνωρίζουν τους φορολογούμενους και να αποκτούν τις απαραίτητες πληροφορίες για την εφαρμογή του φορολογικού τους συστήματος.

Είσπραξη και έλεγχος των φόρων

(iii) Τα κράτη θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι κατάλληλα συστήματα εφαρμόζονται για τον έλεγχο και είσπραξη των φόρων.

(iv) Διεθνείς μηχανισμοί για την συνδρομή στην είσπραξη των φόρων πρέπει να αναπτυχθούν, περιλαμβάνοντας προτάσεις για πρόσθεση τέτοιας πρόβλεψης στο Μοντέλο Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Φόροι κατανάλωσης

(v) Οι κανόνες για τους φόρους κατανάλωσης για το διασυνοριακό εμπόριο θα πρέπει να καταλήγουν στην δικαιοδοσία για την επιβολή του φόρου όπου λαμβάνει χώρα η κατανάλωση και μια διεθνής συναίνεση πρέπει να επιδιωχθεί για τις συνθήκες κάτω από τις οποίες η κατανάλωση θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα.

(vi) Για τους σκοπούς των φόρων κατανάλωσης, η παροχή ψηφιακών προϊόντων δεν πρέπει να θεωρείται παράδοση αγαθών.

(vii) Όταν επιχειρήσεις και άλλοι οργανισμοί εντός ενός κράτους λαμβάνουν υπηρεσίες ή αϋλα αγαθά από προμηθευτές εγκατεστημένους εκτός του κράτους, τα κράτη θα πρέπει να εξετάζουν την εφαρμογή

του μηχανισμού αντιστροφής επιβάρυνσης, αυτοτιμολόγησης ή άλλους μηχανισμούς που να εξασφαλίζουν την είσπραξη των φόρων και την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων προμηθευτών.

(viii) Τα κράτη πρέπει να εξασφαλίζουν ότι αναπτύσσονται κατάλληλα συστήματα σε συνεργασία με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων¹⁰² και σε διαβούλευση με τους μεταφορείς και άλλους εμπλεκόμενους φορείς για την είσπραξη φόρων κατά την εισαγωγή φυσικών αγαθών καθώς και ότι αυτά τα συστήματα δεν παρεμποδίζουν την συλλογή των φόρων και την αποτελεσματική παράδοση των αγαθών στους καταναλωτές.

Διεθνείς φορολογικές ρυθμίσεις και συνεργασία

(ix) Ενώ ο ΟΟΣΑ διατηρεί την πεποίθηση ότι οι αρχές πάνω στις οποίες βασίζονται οι διεθνείς αρχές που έχει αναπτύξει στον τομέα των φορολογικών συμβάσεων και της πολιτικής τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (μέσω του Μοντέλου Πρότυπης Σύμβασης και των Κατευθυντήριων Γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές) μπορούν να εφαρμοσθούν ικανά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, θα πρέπει να υπάρξει αποσαφήνιση για τον τρόπο με τον οποίο αυτές εφαρμόζονται σε ορισμένες πτυχές του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Εκτός από τις ανωτέρω αρχές, η έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Θεμάτων, έθεσε τις βάσεις για μελλοντικές συζητήσεις. Όπως προέκυψε από τα συμπεράσματα της Σύσκεψης, οι φορολογικές διοικήσεις θα συνεχίσουν τις εργασίες τους μέσω του Ο.Ο.Σ.Α. και, σε διαβούλευση με τις επιχειρήσεις, θα αναγνωρίσουν τα μελλοντικά βήματα που θα βοηθήσουν στην εφαρμογή και την επέκταση του πλαισίου του φορολογικού συστήματος. Συγκεκριμένα:

Εξυπηρέτηση φορολογούμενου

(i) Ανάπτυξη διεθνούς συναίνεσης σε τρόπους απλοποίησης των φορολογικών συστημάτων για την ελαχιστοποίηση του κόστους συμμόρφωσης, ιδίως για μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Φορολογική διοίκηση, αναγνώριση και ανάγκες πληροφόρησης

(ii) Υιοθέτηση παραδοσιακών πρακτικών αναγνώρισης για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

(iii) Ανάπτυξη διεθνώς αποδεκτών κατευθυντήριων οδηγιών για τα επαρκή επίπεδα αναγνώρισης για την αποδοχή των ψηφιακών υπογραφών ως απόδειξη της ταυτότητας για φορολογικούς σκοπούς.

(iv) Ανάπτυξη διεθνώς συμβατών απαιτήσεων πληροφόρησης, όπως η αποδοχή τήρησης ηλεκτρονικών βιβλίων, της μορφής των βιβλίων, δικαιώματος πρόσβασης πληροφοριών σε τρίτους και άλλες ρυθμίσει δικαιωμάτων πρόσβασης καθώς και ρυθμίσεις για την χρονική περίοδος διαφύλαξης και δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων.

¹⁰² WCO, World Customs Organization.

Είσπραξη και έλεγχος φόρων

(v) Σχεδιασμός κατάλληλων στρατηγικών και μέτρων για την βελτίωση της συμμόρφωσης όσον αφορά στις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου, συμπεριλαμβανομένων μέτρων για την βελτίωση της εθελοντικής συμμόρφωσης.

Φόροι κατανάλωσης

(vi) Επίτευξη συμφωνίας για τον καθορισμό του τόπου κατανάλωσης, του τόπου φορολόγησης και διεθνώς αποδεκτών ορισμών των υπηρεσιών και άυλων αγαθών.

(vii) Ανάπτυξη επιλογών για τη συνεχιζόμενη αποτελεσματική διαχείριση και είσπραξη των φόρων κατανάλωσης καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο αναπτύσσεται.

Διεθνείς φορολογικές ρυθμίσεις και συνεργασία

(viii) Όσον αφορά στο Μοντέλο Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αποσαφήνιση του τρόπου που οι έννοιες που ισχύουν στη Σύμβαση εφαρμόζονται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, συγκεκριμένα:

(a) Για τον καθορισμό των δικαιωμάτων φορολόγησης, οι έννοιες της «μόνιμης εγκατάστασης» και η απόδοση του εισοδήματος και,

(b) Για την κατηγοριοποίηση εισοδήματος για σκοπούς φορολόγησης, οι έννοιες της άυλης περιουσίας, δικαιωμάτων και υπηρεσιών, ιδιαίτερα όσον αφορά σε ψηφιοποιημένες πληροφορίες.

(ix) Παρακολούθηση των εξελίξεων και των προκλήσεων που παρουσιάζονται στις φορολογικές διοικήσεις από το ηλεκτρονικό εμπόριο κατά την εφαρμογή των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για την πολιτική τιμολογήσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές.¹⁰³

(x) Βελτίωση των υφιστάμενων διακρατικών και πολυεθνικών συμφωνιών για διοικητική συνεργασία και συνδρομή.

(xi) Υπολογισμός τρόπου αποφυγής του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού για το ηλεκτρονικό εμπόριο, στο πλαίσιο των Συστάσεων σε συναλλαγές γεωγραφικά κινητές που συνοδεύουν την Έκθεση του ΟΟΣΑ «Επιζήμιος Φορολογικός Ανταγωνισμός».

Εάν και διαπιστώθηκε συναίνεση στις γενικές αρχές που υιοθετήθηκαν στον ΟΟΣΑ και στις ακόλουθες κατευθυντήριες οδηγίες, ο τρόπος εφαρμογής τους διαφέρει ανάμεσα στις διάφορες χώρες.¹⁰⁴

Η πρόκληση για τις φορολογικές αρχές είναι ο τρόπος ενσωμάτωσης των βασικών αρχών που αποφασίσθηκαν στο διεθνές πλαίσιο, σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, όπως αυτό του ηλεκτρονικού εμπορίου.¹⁰⁵

¹⁰³ OECD Transfer Pricing Guidelines.

¹⁰⁴ Stephane Buydens, David Holmes, και Jeffrey Owens, 2009, “Consumption Taxation of E-Commerce: 10 Years After Ottawa”, Tax Analysts, σ. 61-70.

¹⁰⁵ Βλ. και Λεονάρδου Κόκου-Μάναλη, 2002, «Φορολογικά Ζητήματα από την αντιμετώπιση των πράξεων του ηλεκτρονικού εμπορίου: Προς διεθνείς συμβατικές δεσμεύσεις», ΔΦΝ, τόμος 56, σ. 406.

B. Οι κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου

Στα πλαίσια της προσπάθειας εναρμόνισης της φορολογικής πολιτικής και της εμβάθυνσης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν έμεινε αδιάφορη από τις εξελίξεις στο ηλεκτρονικό εμπόριο και εργάζεται για τη θέσπιση ενός εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος κυρίως στον τομέα του Φ.Π.Α.. Μέχρι τώρα η διατύπωση των κανόνων αυτών εκφράζεται με τη μορφή Οδηγιών που πραγματεύονται διακριτά τα φορολογικά ζητήματα.

Βασιζόμενος στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ο Ευρωπαίος Επίτροπος κ. Frits Bolkestein ανέφερε σε λόγο του τον Σεπτέμβριο του 2000: «Έχουμε επιτύχει διεθνή συναίνεση ότι, για σκοπούς φόρων κατανάλωσης οι κανόνες πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα στην φορολόγηση στην δικαιοδοσία εντός της οποίας λαμβάνει χώρα η κατανάλωση».

Αναδρομικά διαπιστώνουμε ότι πριν και από τη Σύσκεψη της Οττάβα του 1998, η Επιτροπή είχε δημοσιεύσει κατευθυντήριες Οδηγίες¹⁰⁶ για τον τρόπο αντιμετώπισης του ηλεκτρονικού εμπορίου υπό το πρίσμα της επιβολής του Φ.Π.Α. στις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Οι κατευθυντήριες Οδηγίες αποσκοπούσαν στην διέγερση της ανάλυσης των θεμάτων για την μορφοποίηση μιας τελικής Οδηγίας για τον Φ.Π.Α. και το ηλεκτρονικό εμπόριο.

τις αρχικές αυτές κατευθυντήριες Οδηγίες διαπιστώνουμε την διάκριση ανάμεσα στο έμμεσο και το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Το έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο δεν επιφέρει αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης καθώς είναι η ηλεκτρονική παραγγελία των προϊόντων και η ακόλουθη φυσική παράδοση τους στον αγοραστή, όπως η αγορά CD μέσω ενός ηλεκτρονικού καταστήματος και η παράδοσή του μέσω ταχυδρομείου.

Το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι η ηλεκτρονική παραγγελία και ηλεκτρονική παράδοση των προϊόντων ή παροχή των υπηρεσιών και εγείρει ερωτήματα ως προς τον τρόπο φορολόγησης των συναλλαγών. Εξ ορισμού ο Φ.Π.Α. ακολουθεί και επιβάλλεται κατά την παράδοση του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας, συνεπώς τίθεται προβληματισμός για την επιβολή του κατά την παράδοση ή παροχή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας που είναι άυλα και ψηφιακά.

Οι βασικές αρχές των Οδηγιών της Επιτροπής είναι:

- Δεν θα επιβληθούν νέοι φόροι αλλά αντιθέτως η εφαρμογή του Φ.Π.Α. πρέπει να προσαρμοστεί στις ιδιαιτερότητες του ηλεκτρονικού εμπορίου.
- Η ηλεκτρονική παράδοση ενός ψηφιακού προϊόντος θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας και όχι παράδοση προϊόντος.
- Η κατανάλωση των υπηρεσιών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα πρέπει να φορολογείται εντός ανεξαρτήτως της προέλευσής τους. Η παροχή των υπηρεσιών από επιχειρήσεις εγκατεστημένες

εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς λήπτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες δεν θα υπάγονται στον Φ.Π.Α. αλλά θα υπάρχει το δικαίωμα έκπτωσης των εισροών που διατέθηκαν για αυτές δηλαδή οι εκροές αυτές θα είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης.

- Το σύστημα Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές ανάμεσα στις επιχειρήσεις και τους ιδιώτες πρέπει να συνεχίσει να ισχύει.
- Θα πρέπει να είναι δυνατή η χρήση ηλεκτρονικής τιμολόγησης.
- Το βάρος συμμόρφωσης για τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο θα πρέπει να είναι το ελάχιστο δυνατό.
- Η ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και πληρωμή αυτών θα πρέπει να είναι δυνατή.

Αυτές οι βασικές κατευθυντήριες γραμμές αποτέλεσαν την γραμμή πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη Σύσκεψη της Οττάβα. Κατόπιν των κατευθυντήριων Οδηγιών και ύστερα από την Υπουργική Σύσκεψη στην Οττάβα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσε ένα κείμενο εργασίας τον Ιούνιο του 1999 πάνω στο ζήτημα του Φ.Π.Α. και του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτό το κείμενο είναι σημαντικό γιατί μας δίνει μια εικόνα της θεώρησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο ζήτημα της επιβολής έμμεσων φόρων, του Φ.Π.Α. στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Θέτει από τη μία πλευρά την ανάγκη διατήρησης των φορολογικών εσόδων και από την άλλη την ανάγκη θέσπισης ενός φορολογικού καθεστώτος που θα επιτρέπει την απρόσκοπτη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Σε αυτό το κείμενο εργασίας αναγνωρίστηκε ότι οι ισχύουσες αρχές της Οδηγίας του Φ.Π.Α. δεν μπορούσαν να εγγραφούν ότι οι υπηρεσίες που προορίζονταν για κατανάλωση εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης όντως φορολογούντο στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για κατανάλωση εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσονταν από τον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α. Τέλος, η Επιτροπή κατέληγε ότι δεν πρέπει να επιβληθεί κάποιο νέο είδος φόρου ειδικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Γ. ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

α. Η παγκόσμια φορολόγηση του εισοδήματος-Ο τόπος πραγματικής διοίκησης

Τα κράτη ασκούν την φορολογική τους κυριαρχία καταρχήν εντός των γεωγραφικών ορίων της επικράτειάς τους, βάσει της αρχής της εδαφικότητας του φόρου. Ειδικότερη έκφραση αυτής της αρχής, σε ότι αφορά το πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, είναι η αρχή της πηγής, σύμφωνα με την οποία το κράτος έχει φορολογική εξουσία στα εισοδήματα που αποκτούν φυσικά και νομικά πρόσωπα εντός των ορίων της επικράτειάς του, ανεξαρτήτως του κράτους της κατοικίας και της ιθαγένειάς τους. Ταυτόχρονα όμως τα διάφορα κράτη έχουν καθιερώσει στην εσωτερική τους νομοθεσία την αρχή της φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων. Η αρχή της φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος λειτουργεί επί τη βάση του κριτηρίου της κατοικίας του προσώπου, φυσικού ή νομικού, υπό το νόημα ότι αυτό υπόκειται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός του, δηλαδή, φορολογείται για τα εισοδήματα που αποκτά στο ίδιο αυτό κράτος, καθώς και για τα εισοδήματα που αποκτά αυτός στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με την Δημόσια Οικονομική, η καθιέρωση του κριτηρίου της κατοικίας υπηρετεί τις αρχές της φορολογικής ισότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς, με τον τρόπο αυτόν, προσδιορίζεται το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου και αποτυπώνεται με μεγαλύτερη ακρίβεια η πραγματική φοροδοτική ικανότητά του.

Τα διάφορα κράτη έχουν υιοθετήσει αυτά τα δυο κριτήρια (κριτήριο κατοικίας και κριτήριο της πηγής του εισοδήματος) προκειμένου για την άσκηση της φορολογικής εξουσίας τους. Και τα δυο αυτά κριτήρια έχουν υιοθετηθεί στην ελληνική φορολογική νομοθεσία¹⁰⁷.

Για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, ο τόπος εγκατάστασης μιας επιχείρησης προσδιορίζεται κυρίως από τον τόπο αποτελεσματικής διοίκησης. Εντούτοις, στο ηλεκτρονικό εμπόριο, η έννοια του «τόπου αποτελεσματικής διοίκησης»¹⁰⁸ μπορεί να μην δύναται εφαρμοσθεί με ευκολία. Το 2003, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε ένα σχέδιο προς συζήτηση για την ερμηνεία του όρου «αποτελεσματική διοίκηση».¹⁰⁹ Σε αυτό το σχέδιο, η Τεχνική Συμβουλευτική Επιτροπή για την Εφαρμογή των Υφιστάμενων Τάσεων στις Συμβάσεις για την Φορολόγηση Επιχειρηματικών Κερδών¹¹⁰ σημειώνει ότι μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί περισσότερους από έναν τόπους διοίκησης, αλλά μόνο έναν πραγματικό τόπο διοίκησης. Γενικά, ο τόπος αποτελεσματικής διοίκησης είναι ο τόπος που τα

¹⁰⁷ Άρθρα 2 και 99 του ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ΦΕΚ 151^Α/19-9-1994 προκειμένου για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα αντίστοιχα.

¹⁰⁸ Place of effective management.

¹⁰⁹ OECD, 2003, "Place of effective management Concept: Suggestions for Changes to the OECDE Model Tax Convention", Προσχέδιο συζητήσεων νο. 2, Παρίσι, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>.

υψηλότερα στην ιεραρχία άτομα ή ομάδα ατόμων λαμβάνουν τις σημαντικότερες διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις, οι οποίες είναι απαραίτητες για την διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας στο σύνολό της. Κατά πόσον ένας τόπος θεωρείται ως τόπος «πραγματικής διοίκησης» εξαρτάται από την συνολική αξιολόγηση των σχετικών δεδομένων και περιστάσεων.¹¹¹

Το σχέδιο κατέγραψε ορισμένους παράγοντες, οι οποίοι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του «τόπου πραγματικής διοίκησης», ως ακολούθως:

- Όπου ένα Διοικητικό Συμβούλιο τυπικά οριστικοποιεί καίριες διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις απαραίτητες για την διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας σε συνεδριάσεις, οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε ένα κράτος αλλά οι αποφάσεις αυτές κατ' ουσίαν λαμβάνονται στο άλλο κράτος, ο τόπος πραγματικής διοίκησης θα ευρίσκεται στο δεύτερο κ-μ.
- Εάν ευρίσκεται ένα πρόσωπο, όπως κάτοχος δικαιώματος ελέγχου (π.χ. μητρική εταιρεία ή συνδεδεμένη εταιρεία) το οποίο αποτελεσματικά λαμβάνει τις καίριες διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις απαραίτητες για την διεξαγωγή της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο τόπος της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος που ευρίσκεται το πρόσωπο αυτό. Εντούτοις, για να ισχύει αυτό, οι καίριες αποφάσεις που λαμβάνει το πρόσωπο αυτό πρέπει μην περιορίζονται στις τυπικές αποφάσεις διαχείρισης και πολιτικής ενός ομίλου (π.χ. είδος αποφάσεων που μια μητρική εταιρεία ενός πολυεθνικού ομίλου λαμβάνει όσον αφορά στην διοίκηση, συντονισμό και επίβλεψη των εργασιών κάθε μέλους του ομίλου).
- Όπου ένα Διοικητικό Συμβούλιο υπό συνήθη διαδικασία εγκρίνει τις εμπορικές και στρατηγικές αποφάσεις που λαμβάνονται από εκτελεστικούς υπαλλήλους, ο τόπος που οι εκτελεστικοί υπάλληλοι εκτελούν τα καθήκοντά τους θα είναι μόνο σχετικός για τον καθορισμό του τόπου πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης. Διακρίνοντας τον τόπο που οι αποφάσεις λαμβάνονται από τον τόπο που απλώς εγκρίνονται, σημασία πρέπει να δοθεί στον τόπο που παρέχονται συμβουλές ή συστάσεις ή εναλλακτικές σχετικά με τις αποφάσεις και ο τόπος ανάπτυξης των αποφάσεων.

Εντούτοις, ακόμη και μετά από τις ανωτέρω διευκρινίσεις, ορισμένες φορές είναι δύσκολο να καθορισθεί ο τόπος της πραγματικής διοίκησης. Για να αντιμετωπισθούν αυτά τα εμπόδια, η Τεχνική Συμβουλευτική Επιτροπή του ΟΟΣΑ ανέπτυξε περαιτέρω μια ιεράρχηση των κριτηρίων¹¹²:

(α) Μια επιχείρηση θεωρείται εγκατεστημένη μόνο σε ένα κράτος, αυτό της πραγματικής διοίκησής του.

¹¹⁰ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits.

¹¹¹ Βλ. Xiang, Hua, 2006, "E-Commerce Issues in Relation to Income Tax", *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, σ. 19-36.

¹¹² OECD, 2003, Place of effective management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, *Προσχέδιο συζητήσεων νο. 3*, Παρίσι.

(β) Εάν το κράτος στο οποίο ο τόπος της πραγματικής του διοίκησης είναι εγκατεστημένος δεν δύναται να εντοπισθεί ή εάν δύναται να εντοπισθεί ο τόπος της πραγματικής του διοίκησης και σε άλλο κράτος, θα θεωρείται φορολογικός κάτοικος στο κράτος: (ι) με το οποίο οι οικονομικοί δεσμοί είναι στενότεροι, (ιι) στο οποίο οι επιχειρηματικές του δραστηριότητες διεξάγονται κατά κύριο λόγο και (ιιι) στο οποίο οι υψηλές ιεραρχικά διοικητικές αποφάσεις λαμβάνονται.

(γ) Εάν το κράτος: (ι) στο οποίο οι οικονομικοί σύνδεσμοι είναι στενότεροι, ή (ιι) στο οποίο οι κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες διεξάγονται ή (ιιι) στο οποίο οι επιχειρηματικές του δραστηριότητες διεξάγονται κατά κύριο λόγο δεν μπορεί να καθορισθεί, τότε θα θεωρείται κάτοικος του κράτους σύμφωνα με τους νόμους του οποίου απορρέει το νομικό του καθεστώς.

(δ) Εάν το νομικό του καθεστώς δεν απορρέει από κανένα κράτος ή απορρέει και από τα δυο, ή εάν το κράτος, εκ των νόμων του οποίου απορρέει το νομικό του καθεστώς δεν μπορεί να καθιερωθεί, οι αρμόδιες αρχές των δυο συμβαλλόμενων κ-μ θα λύσουν το ζήτημα με αμοιβαίο διακανονισμό.

Οι διευκρινίσεις αυτές από τον ΟΟΣΑ παρέχουν νομική ασφάλεια για τις επιχειρήσεις. Ειδικά όσον αφορά στις μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις, ο ΟΟΣΑ θεωρεί ότι ο καθοριστικός παράγοντας είναι η τοποθεσία όπου η άσκηση της διαχείρισης και του ελέγχου πραγματικά λαμβάνει χώρα, παρά ο τόπος εγκατάστασης του διοικητικού συμβουλίου.¹¹³ Οι κατευθυντήριες αυτές οδηγίες πρέπει να προσαρμοσθούν στο ψηφιακό περιβάλλον, στο οποίο για παράδειγμα επιτρέπει την σύγκλιση συσκέψεων μέσω διαδικτύου χωρίς την φυσική παρουσία των συμμετεχόντων σε έναν τόπο.

β. Οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολόγησης του εισοδήματος

Το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος σε διεθνές επίπεδο παρουσιάζεται από τη στιγμή που δύο Κράτη επιβάλλουν φόρο στο ίδιο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) για το ίδιο εισόδημα της ίδιας χρονικής περιόδου. Αυτό συμβαίνει γιατί κάθε Κράτος φορολογεί τόσο τους κατοίκους του για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από τον τόπο που αυτά προκύπτουν (κριτήριο κατοικίας), όσο και τους μη κατοίκους του, αλλά μόνο για τα εισοδήματα που αυτοί αποκτούν από πηγές μέσα στο εν λόγω κράτος (κριτήριο πηγής).¹¹⁴ Η διπλή φορολόγηση έχει δυσμενή επίδραση στην ανάπτυξη των διεθνών οικονομικών σχέσεων γιατί αποτελεί σημαντικό εμπόδιο στην ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών καθώς και στη διακίνηση κεφαλαίων και προσώπων μεταξύ των Κρατών. Η άρση του εν λόγω εμποδίου επιτυγχάνεται με τη σύναψη διμερών συμβάσεων μεταξύ των ενδιαφερόμενων Κρατών. Οι Συμβάσεις αυτές συνάπτονται και εφαρμόζονται με διαδικασίες που προβλέπονται από το διεθνές δίκαιο. Ειδικότερα διέπονται από τους κανόνες της Σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συμβάσεων της 23 Μαΐου

¹¹³ Με αυτό το σκεπτικό σύμφωνα είναι και η υπόθεση Wood V Holden (HMIT) (2005) EWHC 547 (Ch), (2005) BTC 253, 2005 STC 789.

¹¹⁴ Παρ. 1 αρθ. 2 Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ΦΕΚ 151^Α/19-9-1994.

1969.¹¹⁵ Με τις διατάξεις των συμβάσεων αυτών καθορίζεται το προς φορολογία δικαίωμα του καθενός συμβαλλόμενου Κράτους στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ίδιο εισόδημα φορολογείται και στα δυο Κράτη σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία.

Η Ελλάδα όπως είναι γνωστό αποτελεί μέλος του Ο.Ο.Σ.Α. και ως εκ τούτου για τις διαπραγματεύσεις της με τα άλλα Κράτη-Μέλη ή ακόμη και με μη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. για την κατάρτιση συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος χρησιμοποιεί ως βάση το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.¹¹⁶

Οι διεθνείς συμβάσεις που έχουν κυρωθεί με Νόμο αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού δικαίου και υπερισχύουν οποιασδήποτε διάταξης εσωτερικού Νόμου, μεταγενέστερου ή προγενέστερου, γενικού ή ειδικού.¹¹⁷

Η Φορολογική Σύμβαση-Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α. αποτελεί σύμβαση θεσπισθείσα από την Φορολογική Επιτροπή¹¹⁸ η οποία χρησιμεύει ως οδηγός για τη σύναψη διμερών συμφωνιών, με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών-μελών του Ο.Ο.Σ.Α.

¹¹⁵ Ν.Δ. 402/1974-ΦΕΚ 141 Α'.

¹¹⁶ Η σημασία του υποδείγματος του Ο.Ο.Σ.Α. και των σχολίων που το συνοδεύουν είναι μεγάλη για την ερμηνεία μιας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, όχι μόνο εξαιτίας του προπαρασκευαστικού του χαρακτήρα για τη σύνταξη μιας Σύμβασης, αλλά και διότι το Συμβούλιο του Ο.Ο.Σ.Α., με συστάσεις του στις 30.7.1963, 11.4.1977, 23.7.1992 και 31.3.1994, συνέστησε στις κυβερνήσεις των Κρατών μελών να ακολουθούν το υπόδειγμα (όπως αυτό ερμηνεύεται από τα προσαρτημένα σχόλια), όταν συνάπτουν νέες ή αναθεωρούν υπάρχουσες διμερείς συμβάσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 18 των διαδικαστικών αρχών του Ο.Ο.Σ.Α. η σύσταση υποχρεώνει τα κράτη-μέλη να εξετάσουν τη σκοπιμότητα των συνιστώμενων μέτρων. Στην πρακτική όμως στα πλαίσια της σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., οι συστάσεις αποκτούν ακόμα μεγαλύτερη σημασία εν όψει του ότι τα κράτη έχουν, κατά το στάδιο της έγκρισης του κειμένου των σχολίων του υποδείγματος, τη δυνατότητα να επιφυλαχθούν ή να εισάγουν παρατηρήσεις ως προς την ειδικότερη ερμηνεία της σύστασης. Βλ. και Κ.Γ. Γιαννόπουλου και Γ.Κ. Γιαννόπουλου, 1995, «Ο Έλληνας Διοικητικός Δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας», *Επιθεώρηση Δημόσιου και Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος 39, Αθήνα, σ. 183. Η υιοθέτηση από πλευράς ενός κράτους- μέλους του Ο.Ο.Σ.Α. του κειμένου του υποδείγματος κατά τη σύναψη μιας σύμβασης με άλλο κράτος-μέλος, δεν αφήνει καμία αμφιβολία ότι τα σχόλια μπορούν να αναχθούν σε σημαντικότερο ερμηνευτικό μέσο. Είναι ενδεικτικό ότι όλες οι συμβάσεις που έχει συνάψει η χώρα μας μετά το 1967, ακόμη και με χώρες μη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., έχουν υιοθετήσει σχεδόν αυτούσια τα εκάστοτε ισχύοντα υποδείγματα, αναγκάζοντας έτσι τον ερμηνευτή τους να προσφύγει στα σχόλια των υποδειγμάτων αυτών, για να αναζητήσει ορθές ερμηνευτικές λύσεις.

¹¹⁷ Με το Σύνταγμα του 1975, οι σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου και επομένως οι σχέσεις των διεθνών διμερών συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας και του εσωτερικού φορολογικού δικαίου μεταβάλλονται ριζικά. Με τη διάταξη του άρθρου 28, παρ. 1, εδάφιο α' του Συντάγματος ορίζεται ότι «...οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου». Παράλληλα, με την διάταξη του άρθρου 36, παρ. 2-4 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «2. Οι συνθήκες για εμπόριο, φορολογία, οικονομική συνεργασία και συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις, και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτα δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνες, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει. 3. Μυστικά άρθρα, συνθήκες που δεν μπορούν ποτέ να ανατρέψουν τα φανερά. 4. Η κύρωση διεθνών συνθηκών δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης κατά το άρθρο 43, παρ. 2 και 4». Επισημαίνεται ότι με τις συμβάσεις δε δημιουργείται φορολογική αξίωση εκεί που δεν υπάρχει με την εσωτερική νομοθεσία.

¹¹⁸ Επιτροπή των Φορολογικών Υποθέσεων, συσταθείσα από το Συμβούλιο του Ο.Ο.Σ.Α. δυνάμει του άρθρου 9 της Συμφωνίας περί Ιδρύσεως του Ο.Ο.Σ.Α. η οποία κυρώθηκε από το Ν.Δ. 4190/1961, ΦΕΚ 150/Α'/1961.

Τα κυριότερα θέματα που σχετίζονται με την άμεση φορολόγηση του εισοδήματος από την δραστηριοποίηση στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι:

- Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης κατά το μοντέλο της πρότυπης σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.
- Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος
- Υποτιμολογήσεις-υπερτιμολογήσεις εντός συναλλαγών ομίλου.

γ. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης

Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου καθιστούν την άμεση φορολόγηση του εισοδήματος δύσκολη στον έλεγχο της και το ίδιο το φορολογητέο εισόδημα αρκετά δυσχερές στον εντοπισμό του.

Για την φορολόγηση διεθνών συναλλαγών, όπως στην περίπτωση του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, έχουν εφαρμογή οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολόγησης του εισοδήματος που έχουν υπογραφεί διακρατικά.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι ιδιαίτερα σημαντική για την απαλλαγή από διπλή φορολόγηση στις διασυνοριακές συναλλαγές. Σύμφωνα με την έννοια, μια μη εγκατεστημένη επιχείρηση σε μια αλλοδαπή φορολογική δικαιοδοσία θα φορολογηθεί σε αυτήν την δικαιοδοσία μόνο εάν αποδειχθεί ότι διεξάγει συναλλαγές μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης. Επιπλέον, τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές πρέπει να αποδίδονται σε αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ισχύει μόνο στο πλαίσιο εφαρμογής συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ δυο δικαιοδοσιών.

Μια μόνιμη εγκατάσταση είναι ένας σταθερός τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω της οποίας η επιχείρηση διεξάγει δραστηριότητα εν όλω ή εν μέρει.¹¹⁹ Περιλαμβάνει τον τόπο άσκησης της διαχείρισης, ένα υποκατάστημα, ένα γραφείο, ή ένα εργοστάσιο, όλα με φυσική παρουσία με κάποιο βαθμό μονιμότητας.¹²⁰ Σε ορισμένες περιπτώσεις, η μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να περιλαμβάνει τον υπολογισμό των δραστηριοτήτων ορισμένων πρακτόρων.¹²¹

Σύμφωνα με την θεωρία της πραγματοποίησης, κατά την οποία τα κέρδη μιας επιχείρησης δεν αποδίδονται αυτόματα στην οποιαδήποτε φυσική παρουσία την αλλοδαπή, προβλέπονται κάποιες εξαιρέσεις στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Αυτές οι εξαιρέσεις περιλαμβάνουν εν γένει δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, όπως για παράδειγμα αποθήκευση, επίδειξη ή παράδοση αγαθών, συλλογή πληροφοριών και διαφήμιση.¹²²

¹¹⁹ Πρότυπο Σύμβασης ΟΟΣΑ, 2000, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Απρίλιος 29, Άρθρο 5(1), διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.oecd.org/daf/fa/material/mat_07.htm#material_Model_articles.

¹²⁰ Πρότυπο Σύμβασης ΟΟΣΑ, Άρθρο 5(2) και 5(3).

¹²¹ Πρότυπο Σύμβασης ΟΟΣΑ, Άρθρο 5(4).

¹²² Πρότυπο Σύμβασης ΟΟΣΑ, Άρθρο 5(5).

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή μη της μόνιμης εγκατάστασης για να φορολογηθεί το εισόδημα στο ένα ή το άλλο κράτος. Το άρθρο 5 της πρότυπης σύμβασης φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. ορίζει τον όρο της μόνιμης εγκατάστασης. Για την εφαρμογή του όρου της μόνιμης εγκατάστασης κατά τη σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. στο ηλεκτρονικό εμπόριο θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ορισμένες παραμέτρους:

- Η βασική προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό της μόνιμης εγκατάστασης είναι αυτή να αποτελεί «καθορισμένη επαγγελματική εγκατάσταση όπου οι εργασίες της επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει». Στο ηλεκτρονικό εμπόριο οι εργασίες της επιχείρησης διεξάγονται από έναν δικτυακό τόπο εγκατεστημένο σε ένα διαμετακομιστή ο οποίος μπορεί να είναι ιδιοκτησίας κάποιας άλλης επιχείρησης. Επίσης για τη λειτουργία ενός ηλεκτρονικού καταστήματος δεν είναι απαραίτητη η απασχόληση προσωπικού στην ίδια χώρα που είναι εγκατεστημένος ο δικτυακός τόπος, το ηλεκτρονικό κατάστημα ή ο διαμετακομιστής.
- Ο όρος μόνιμη εγκατάσταση κατά το πρότυπο της Σύμβασης Ο.Ο.Σ.Α. δεν περιλαμβάνει τις βοηθητικές ή αποθηκευτικές εγκαταστάσεις που μπορεί να διατηρεί μια επιχείρηση σε μια χώρα. Εδώ τίθεται το ερώτημα του χαρακτηρισμού των λειτουργιών που διεξάγονται από ένα δικτυακό τόπο ή διαμετακομιστή ως κύριων εργασιών ή ως βοηθητικών για τον καθορισμό και της μόνιμης εγκατάστασης μιας ψηφιακής επιχείρησης για τον σκοπό της φορολόγησής της.
- Θεωρείται ότι υπάρχει εμπορική σχέση ανάμεσα σε έναν πάροχο ηλεκτρονικών υπηρεσιών που παρέχει τη χρήση του διαμετακομιστή από τον οποίο λειτουργεί το ηλεκτρονικό κατάστημα και στην αλλοδαπή επιχείρηση που διεξάγει τις εργασίες της από το ηλεκτρονικό κατάστημα. Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν αυτή η εμπορική σχέση μπορεί να αποτελέσει τελικά κριτήριο για τον καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης. Δηλαδή ως κράτος φορολόγησης να θεωρείται το κράτος έδρας του παρόχου ηλεκτρονικών υπηρεσιών μέσω του οποίου διεξάγει τις εργασίες της μια αλλοδαπή ψηφιακή εταιρία.

Παρά τις επιμέρους δυσκολίες και τα ερωτήματα που τίθενται, οι υπάρχουσες αρχές του πρότυπου της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολόγησης θα μπορούσαν να εφαρμοστούν στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτή είναι και η αντίληψη του Ο.Ο.Σ.Α., όπως απεικονίζεται στην έκθεση που περιελάμβανε σχόλια για την εφαρμογή του άρθρου 5 της μόνιμης εγκατάστασης για το ηλεκτρονικό εμπόριο.¹²³ Η προσέγγιση αυτή φαίνεται να προέρχεται από την άσκηση επιρροής από τις Η.Π.Α., οποίες διατηρούν ηγετική θέση στην δραστηριοποίηση στο ηλεκτρονικό εμπόριο και υποστηρίζουν ενθέρμως την διατήρηση της

¹²³ Ο.Ο.Σ.Α., 3 Μαρτίου 2000, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, *“The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention”*.

εφαρμογής της μόνιμης εγκατάστασης για τον καθορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας στις συναλλαγές αυτές.¹²⁴

Τα κύρια συμπεράσματα του Ο.Ο.Σ.Α. για την εφαρμογή του όρου της μόνιμης εγκατάστασης¹²⁵ για το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι:

- Ένας διαμετακομιστής θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση εάν είναι επαρκώς καθορισμένος, για παράδειγμα εάν είναι εγκατεστημένος σε ένα συγκεκριμένο τόπο για επαρκές χρονικό διάστημα.
- Ένας διαμετακομιστής αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση που τον λειτουργεί. Για παράδειγμα εάν μια επιχείρηση των Η.Π.Α. λειτουργεί έναν διαμετακομιστή στην Ελλάδα, τότε η αμερικάνικη επιχείρηση θα έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- Εντούτοις, εάν μια канаδέζικη επιχείρηση διεξάγει τις εργασίες της μέσω ενός ηλεκτρονικού καταστήματος που φιλοξενείται στον διαμετακομιστή της ανωτέρω αμερικάνικης εταιρίας που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, τότε δεν είναι απαραίτητο ότι η канаδέζικη επιχείρηση θα αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Το ηλεκτρονικό κατάστημα και εν γένει ο δικτυακός τόπος δεν θεωρείται καθορισμένη επαγγελματική εγκατάσταση και συνεπώς δεν καθορίζει την έννοια μόνιμης εγκατάστασης. Για παράδειγμα, εάν μια канаδέζικη επιχείρηση διεξήγαγε οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω ενός ηλεκτρονικού καταστήματος που φιλοξενείται στο διαμετακομιστή ενός παροχέα ηλεκτρονικών υπηρεσιών, τότε δεν θα ήταν απαραίτητο να αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- Περαιτέρω στο ίδιο θέμα, ο πάροχος ηλεκτρονικών υπηρεσιών δεν είναι πράκτορας της αλλοδαπής канаδέζικης επιχείρησης καθώς σύμφωνα και με την πρότυπη σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. δεν έχει δικαίωμα να καταρτίζει συμβάσεις στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης. Εξάλλου, ο πάροχος ηλεκτρονικών υπηρεσιών διεξάγει τη δική του επιχειρηματική δραστηριότητα και φιλοξενεί στο διαμετακομιστή του διάφορα ηλεκτρονικά καταστήματα από διάφορους πελάτες-επιχειρήσεις.
- Τελικά όμως εάν ο συγκεκριμένος διαμετακομιστής είχε ενοικιαστεί από την канаδέζικη επιχείρηση για να εξυπηρετήσει μόνο τις δικές της ανάγκες και για να διεξάγονται αποκλειστικά

¹²⁴ Βλ. Singleton, Paul, 2004, "Non-Resident Electronic Commerce Taxation: An International Comparison", *Asia Pacific Tax Bulletin*, σ. 162-168.

¹²⁵ Για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, 1999, Φορολογικό Δίκαιο, Β' έκδοση, έκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, σ. 226 (όπως και γ' έκδοση), Λ. Θεοχαροπούλου, 1994, Φορολογικό Δίκαιο, Ειδικό, Ημίτομος Α', σ. 213, Χ. Αναγνωστόπουλου, 1979, «Οι Μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διμερείς συμβάσεις», ΔΦΝ, σ. 1210, Κ. Χρυσοστομίδα, 1976, «Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπών επιχειρήσεων από διεθνή σκοπιά», ΔΦΝ, σ. 878, Α. Καρακίτη, 1996, «Η φορολογία διεθνών επιχειρήσεων στη Γερμανία και στην Ελλάδα», εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, σ. 53. Βλ. επίσης Χάρη Παμπούκη, 2010, «Η εγκατάσταση των αλλοδαπών εταιριών-η έννοια της εγκατάστασης στο συλλογικό δίκαιο διεθνών συναλλαγών», επιστ. επιμέλεια ιδίου, Νομική Βιβλιοθήκη, σ. 142.

οι εργασίες της από αυτόν, τότε ο διαμετακομιστής θα αποτελούσε μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση αυτή.

Ο ΟΟΣΑ κατέληξε σε τελικές τροποποιήσεις για τα σχόλια στο Άρθρο 5 του προτύπου Σύμβασης.¹²⁶

Σύμφωνα με αυτά:

- Επί της αρχής, ένας διαμετακομιστής, ο οποίος αποτελεί εξοπλισμό, ικανοποιεί τα κριτήρια της σταθερής επιχειρηματικής εγκατάστασης. Συνεπώς, μπορεί να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση στην χώρα που είναι εγκατεστημένος, ακόμη και εάν ο διαμετακομιστής δεν απαιτεί ανθρώπινη παρέμβαση. Για να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, ο διαμετακομιστής πρέπει να παραμένει σε συγκεκριμένη τοποθεσία για επαρκές χρονικό διάστημα, λόγω του γεγονότος ότι, δύναται να μετεγκαθίσταται.
- Μια ιστοσελίδα, η οποία δέχεται επισκέψεις δεν μπορεί να συνιστά μόνιμη της μόνιμη εγκατάσταση λόγω του άυλου χαρακτήρα της.
- Ένας διαμετακομιστής που λειτουργεί μια ιστοσελίδα μπορεί να πληροί τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης καθώς έχει φυσικά χαρακτηριστικά.. Αντίστοιχα, εάν μια μη εγκατεστημένη επιχείρηση διενεργεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μιας ιστοσελίδας και επιπλέον λειτουργεί τον διαμετακομιστή (με ιδιοκτησία ή μίσθωση) μπορεί να θεωρηθεί ότι διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην φορολογική δικαιοδοσία που ο διαμετακομιστής είναι εγκατεστημένος.
- Εάν αυτός που λειτουργεί τον διαμετακομιστή δεν είναι η μη εγκατεστημένη επιχείρηση που λειτουργεί την ιστοσελίδα αλλά απλώς ο πάροχος του Διαδικτύου, δεν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση γιατί ο πάροχος του Διαδικτύου δεν είναι πράκτορας της μη εγκατεστημένης επιχείρησης. Εκτός από ελάχιστες περιπτώσεις, ο πάροχος δεν είναι εξουσιοδοτημένος να διαπραγματεύεται συμβάσεις στο όνομα της μη εγκατεστημένης επιχείρησης.
- Ένας διαμετακομιστής δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στον βαθμό που διεξάγει δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν την διαφήμιση, παροχή πληροφοριών, συλλογή δεδομένων και πρόσβαση σε σύνδεσμο επικοινωνίας. Δραστηριότητες όπως ολοκλήρωση σύμβασης με τον πελάτη, διαχείριση πληρωμών και παράδοσης δεν αποτελούν υπηρεσίες προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα και συνεπώς μπορούν να προκαλέσουν χαρακτηρισμό ως μόνιμη εγκατάσταση.

Τα ερμηνευτικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α. υποδηλώνουν ότι, ο αυτόματος εξοπλισμός, όπως ο διαμετακομιστής, μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, εάν η επιχείρηση όχι μόνο τον εγκαθιστά, αλλά διεξάγει λειτουργίες μέσω αυτού και τον συντηρεί για ίδιο λογαριασμό, συμπεριλαμβανομένης και

¹²⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs, 2000, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.oecd.org/dat/falecom/public-release.htm>.

της περίπτωσης που ο εξοπλισμός λειτουργεί και συντηρείται από εξαρτημένο πράκτορα. Συνεπώς, απαιτείται ανάλυση κατά περίπτωση, κατά πόσον ένας διαμετακομιστής διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες με μια συνήθη έδρα επιχειρηματικής δραστηριότητας.¹²⁷ Για παράδειγμα, ο συνδυασμός της ύπαρξης ενός διαμετακομιστή με την διατήρηση ενός τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να αποτελέσουν ενδείξεις για ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, εάν συνδυάζονται και με λοιπές βοηθητικές δραστηριότητες.¹²⁸

Η υιοθέτηση ενός ενιαίου φορολογικού συστήματος για την άμεση φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί ένα πολύ δύσκολο εγχείρημα αν λάβει κανείς υπόψη του τις διαφορές ανάμεσα στα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. Διαφορετικές είναι οι επιδιώξεις χωρών που πραγματοποιούν εξαγωγές αγαθών και υπηρεσιών μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου και είναι πιο προηγμένες ψηφιακά όπως οι Η.Π.Α. και διαφορετικές αυτών που είναι τελικοί καταναλωτές στο ηλεκτρονικό εμπόριο όπως η Κίνα.

Εάν οι ψηφιακά προηγμένες χώρες είχαν το δικαίωμα να διεξάγουν οικονομική δραστηριότητα μέσω ηλεκτρονικών καταστημάτων εγκατεστημένων σε διαμετακομιστές στις λιγότερο ανεπτυγμένες τεχνολογικά χώρες χωρίς να είναι υποκείμενες στο εθνικό φορολογικό καθεστώς τότε θα είχαν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των τοπικών εθνικών επιχειρήσεων που θα υπάγονται στον ισχύοντα συντελεστή φορολόγησης.

Με αυτόν τον τρόπο το εισόδημα από την οικονομική δραστηριότητα των αλλοδαπών ψηφιακών επιχειρήσεων θα μεταφέρεται και θα φορολογείται στο κράτος προέλευσης, ήτοι στις ψηφιακά ανεπτυγμένες χώρες και στις λιγότερο ανεπτυγμένες θα υπάρχει μεγάλη απώλεια φορολογικών εσόδων. Κάτω από αυτό το πρίσμα οι χώρες με ανεπτυγμένη ηλεκτρονική εμπορική δραστηριότητα προσανατολίζονται προς την άποψη ότι το ηλεκτρονικό κατάστημα ή ο διαμετακομιστής δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση για τις εργασίες τους ενώ αντίθετα οι λιγότερο ανεπτυγμένες ψηφιακά χώρες που αποτελούν και καταναλωτές για το ηλεκτρονικό εμπόριο προσδοκούν να συνιστούν αυτά μόνιμη εγκατάσταση ώστε να αποκομίσουν φορολογικά έσοδα.

δ. Θεωρίες για την αμφισβήτηση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης.

Το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολόγησης στο εισόδημα και το κεφάλαιο θέτει την γενική αρχή ότι μια επιχείρηση ενός κράτους δεν μπορεί να φορολογηθεί για το καθαρό εισόδημά της που αποκτά σε ένα άλλο κράτος εκτός και αν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο δεύτερο αυτό κράτος.¹²⁹

¹²⁷ Βλ. Jaime Gonzalez-Bendixsen και Luis C. Carbajo, 2008, “Taxation of E-Commerce in Mexico”, *Tax Notes International*, σ. 183-188.

¹²⁸ Βλ. Andrew Halkyard και Steven Siekre, 2003, “E-commerce tax @ Hong Kong”, *Tax Planning International Review*, σ. 16-23.

¹²⁹ Fiscal Committee of the Organization for European Economic Co-operation, 1960, Commentaries on the Articles, Annex E, Article (XV)(1), The Elimination of Double Taxation, *Third Report*.

Αυτή η αρχή θεσπίστηκε τη δεκαετία του 1920 με αφορμή ανησυχίες οικονομικών κύκλων για την «επεκτατική» τακτική κάποιων κρατών να εξαπλώσουν τις φορολογικές τους αρμοδιότητες στην φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων που ήταν εγκατεστημένες σε αυτά.¹³⁰

Τα στοιχεία για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στο ηλεκτρονικό εμπόριο δεν επιβεβαιώνουν μέχρι σήμερα τους φόβους ότι τα αναπτυσσόμενα κράτη που πραγματοποιούν «εισαγωγές» στις ψηφιακές συναλλαγές θα βιώσουν απώλεια φορολογικών εσόδων στην άμεση φορολογία. Δεν έχουν επαληθευθεί οι προβλέψεις ότι οι ψηφιακές εταιρίες θα έχουν τη δυνατότητα να επιτύχουν σημαντικά κέρδη χωρίς την υλική παρουσία μιας εγκατάστασης στο κράτος που δραστηριοποιούνται.¹³¹

Στην πράξη το αντίθετο είναι πιθανότερο να συμβεί. Σε αναπτυσσόμενα κράτη όπως η Ινδία, η Κίνα και η Ρωσία αναπτύσσονται κοινότητες εργαζομένων στους κλάδους της πληροφορικής και της έρευνας και ανάπτυξης που προωθούν την οικονομία και αυξάνουν τα φορολογικά έσοδα.¹³²

Σύμφωνα με τις αρχές του Ο.Ο.Σ.Α., η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ορίζει το καθεστώς με το οποίο μια χώρα μπορεί να φορολογήσει τα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα μιας επιχείρησης που δεν είναι εγκατεστημένη σε αυτή. Η έννοια αυτή εισήχθη στην Κοινωνία των Εθνών το 1928¹³³ με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, θέτοντας περιορισμούς στην αρμοδιότητα ενός κράτους να φορολογήσει το εισόδημα μιας επιχείρησης που δεν είναι εγκατεστημένη στο κράτος αυτό και επιπλέον τον ορισμό της αναλογικότητας για την φορολόγηση των κερδών μιας επιχείρησης που δραστηριοποιείται σε διάφορα κράτη. Το σκεπτικό της μόνιμης εγκατάστασης έγκειται στον περιορισμό της φορολόγησης του εισοδήματος στο κράτος από όπου προήλθε το εισόδημα με τη χρήση των πλουτοπαραγωγικών πηγών και του ανθρώπινου δυναμικού του κράτους αυτού.¹³⁴ Σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α. το εισόδημα πρέπει να φορολογείται εκεί που έλαβε χώρα η δραστηριότητα που απέφερε επιχειρηματικό κέρδος.

¹³⁰ Βλ. Graetz N.H., O’Hear, N.N, 1997, *The ‘Original Intent’ of U.S. International Taxation*, 46 Duke L.J. 102, σ. 236.

¹³¹ Βλ. Reuven Avi-Yonah, 2002, *Tax Competition and E-Commerce*, WTD 180-11.

¹³² Βλ. για παράδειγμα The eComTaxpert Group, 2002, *Taxation of Electronic Commerce in India*, TaxMann, (the “eComTaxpert Report”).

¹³³ Βλ. Text of Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation, Nos. Ia., b., and c., in C.562.M.178 1928 II, League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Report, Presented to the Council and Members of the League of Nations.

¹³⁴ Οι καθηγητές Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Joshua Stamp συνέταξαν την έκθεση για τη Διπλή Φορολόγηση στους 23, η οποία υποβλήθηκε στην Οικονομική Επιτροπή της Κοινωνίας των Εθνών στις 5 Απριλίου 1923 (Doc. E.F.S.73.F.19) (γνωστή ως “1923 Experts’ Report”). Βλ. επίσης την έκθεση των Τεχνικών Εμπειρογνομώνων για τη Διπλή Φορολόγηση και την Φοροδιαφυγή που υποβλήθηκε στην Οικονομική Επιτροπή της Κοινωνίας των Εθνών στις 7 Φεβρουαρίου 1925 (γνωστή ως “1925 Technical Experts’ Report”). Εκτός από μικρές λεπτομέρειες, όλες οι βασικές αρχές της έκθεσης του 1925 υιοθετήθηκε στο Μοντέλο της Πρότυπης Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας του 1928. Αλλά και η έκθεση του 1925 χρησιμοποίησε ως βάση τις αρχές της έκθεσης του 1923.

Καθώς οι επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει επιχειρηματικά μοντέλα βασισμένα στο διαδίκτυο, μπορεί να αμφισβητηθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτήριο για τον τόπο φορολόγησης. Για παράδειγμα, ένας ερευνητής τονίζει ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο επιτρέπει την παράδοση προϊόντων σε υλική αλλά και άυλη μορφή, δηλώνει ότι η φυσική παρουσία εγκατάστασης μπορεί να μην αποτελεί το σωστό κριτήριο στην ψηφιακή εποχή και προτείνει την έννοια της «οικονομικής εγκατάστασης» ως ορθότερο κριτήριο για τον τόπο φορολόγησης.¹³⁵

Άλλοι ερευνητές έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η φυσική παρουσία και εγκατάσταση δεν αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα στο ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς στο διαδίκτυο η πληροφορία και η επικοινωνία είναι τα αγαθά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή επιχειρηματικών κερδών και τα εμπόδια του χρόνου, τόπου και γεωγραφίας εξαλείφονται.¹³⁶

Για παράδειγμα, στο ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί με επιτυχία να δραστηριοποιηθεί στην παγκόσμια αγορά μια βιοτεχνική επιχείρηση με έδρα το Βιετνάμ ή μικρές επιχειρήσεις με έδρα την Αφρική μπορούν να λάβουν μέρος σε διαγωνισμούς που δημοσιεύονται στο διαδίκτυο από επιχειρηματικούς κολοσσούς, όπως η General Electric.

Θεωρητικά, τα επιχειρηματικά πρότυπα του διαδικτύου επιτρέπουν σε επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος να πραγματοποιήσουν σημαντικά επιχειρηματικά άρα και φορολογητέα κέρδη. Αν και τα μεγέθη αυτά σήμερα δεν είναι σημαντικά, καθώς ο όγκος των ηλεκτρονικών συναλλαγών αυξάνεται είναι πιθανό πολυεθνικές εταιρίες να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους στο ηλεκτρονικό εμπόριο αποφεύγοντας να δηλώσουν μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος και στην ουσία αποφεύγοντας εντελώς την φορολογία.

Ακόμα και αν αυτό το απαισιόδοξο σενάριο βγει αληθινό, μπορεί να μην διαταραχτούν οι διεθνείς ισορροπίες ανάμεσα στις φορολογικές διοικήσεις εάν όλα τα κράτη υιοθετήσουν σταδιακά τα επιχειρηματικά μοντέλα του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Παρολ' αυτά, με τις διαφορές στο βαθμό υιοθέτησης του διαδικτύου που υπάρχουν στα κράτη είναι πιθανό οι πιο προηγμένες ψηφιακές χώρες όπως οι Η.Π.Α. να επωφεληθούν από το υπάρχον φορολογικό πλαίσιο για την άμεση φορολογία.¹³⁷

¹³⁵ McLure, C.E., Jr., 1997, "Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws", *Symposium on Taxation and Electronic Commerce, Tax Law Review*, Vol. 52, No. 3.

¹³⁶ Mann, C.L., 2002, "Balancing Issues and Overlapping Jurisdictions in the Global Electronic Marketplace: The Ucita Example", *Symposium on Intellectual Property, Digital Technology & Electronic Commerce: The Uniform Computer Information Transaction Act and Electronic Commerce*, 8 Wash. U. J.L. Pol'y 215.

¹³⁷ Βλ. Schaefer, B., 1999, "International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation", *16 Computer & High Tec. L.J.* σ. 111.

Αν και το επιχείρημα για την φορολογική αδικία ανάμεσα στις ανεπτυγμένες και τις αναπτυσσόμενες ψηφιακά χώρες αποτελεί σύνηθες θέμα συζήτησης διεθνώς, τίθεται επίσης και το θέμα της άνισης φορολογικής μεταχείρισης κρατών που έχουν τα ίδια επίπεδα ψηφιακής ανάπτυξης. Η έννοια της δικαιοσύνης στην φορολογική μεταχείριση είναι συναφής με τις θεωρίες του κόστους και του οφέλους, θεωρίες που δικαιώνουν ιστορικά την επιβολή φορολογίας.¹³⁸

Οι δύο αυτές θεωρίες πηγάζουν από την αρχή του «κοινωνικού συμβολαίου» ανάμεσα στο κράτος και τον φορολογούμενο. Σύμφωνα με την θεωρία του κόστους, οι φόροι πρέπει να πληρώνονται κατά αναλογία με το κόστος των υπηρεσιών που παρέχονται από το κράτος. Σύμφωνα με τη θεωρία του οφέλους, οι φόροι πρέπει να πληρώνονται κατά αναλογία με τα οφέλη που αποκομίζει ο φορολογούμενος από το κράτος. Σύμφωνα και με τις δυο θεωρίες, το κράτος της προέλευσης του εισοδήματος έχει δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα που παράγεται εντός των συνόρων του από αλλοδαπούς καθώς αυτοί επωφελούνται από τις υπηρεσίες που παρέχει και συνεπώς πρέπει να συνεισφέρουν στα έξοδα κατά αναλογία¹³⁹.

Συμφωνεί με τις θέσεις της φορολόγησης στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος και ο T.S. Adams ήδη από 1917.¹⁴⁰

Οι θέσεις αυτές είναι και σήμερα επίκαιρες στο ζήτημα της άμεσης φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, υπό το πρίσμα ότι οι κυβερνητικές δαπάνες υποστηρίζουν την ανάπτυξη των ψηφιακών επιχειρηματικών μοντέλων. Τα κράτη που «εισάγουν» προϊόντα και υπηρεσίες του ηλεκτρονικού εμπορίου δημιούργησαν τις επιχειρηματικές ευκαιρίες που επέτρεψαν την ανάπτυξη κερδών μέσω διασυνοριακών συναλλαγών (για παράδειγμα με την επιχορήγηση των τηλεπικοινωνιακών υποδομών που επέτρεψε την ανάπτυξη των συναλλαγών μέσω διαδικτύου).¹⁴¹

Ένας υπέρμαχος της απόρριψης της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτήριο για την άμεση φορολόγηση προτείνει οι Η.Π.Α. να δεχτούν ως πράκτορες-αντιπροσώπους κατά τη σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. τα προγράμματα λογισμικού ώστε να επιτρέψουν στα αναπτυσσόμενα κράτη που εισάγουν κεφαλαιουχικούς πόρους να φορολογήσουν αλλοδαπό εισόδημα προερχόμενο από το ηλεκτρονικό

¹³⁸ Οι εμπειρογνώμονες οριοθέτησαν την αντικατάσταση των παλαιότερων θεωριών με εκείνης της «θεωρίας του πλούτου» της παγκόσμιας φορολόγησης όπως την γνωρίζουμε σήμερα. Βλ. και Lee, C.H., 1999, “Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue Between Developed and Developing Countries”, *Tax Notes International*, Vol. 18, No. 25, 2569.

¹³⁹ Βλ. Graetz, M.J., 2001, “Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, *The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income*, 54 Tax. L. Rev. σ. 261.

¹⁴⁰ Βλ. Adams, T.S., 1917, *The Taxation of Business*, 11 Nat’l Tax Ass’n Proc. σ. 185, 186.

¹⁴¹ Βλ. Cockfield, A.J., 2002, “Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws”, 34 Conn. L. Rev., σ. 333. Αν και συχνά η τηλεπικοινωνιακή και υλικοτεχνική υποδομή που είναι απαραίτητη για την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου αναπτύσσεται από ιδιωτικές εταιρίες ή και ιδιώτες και όχι απαραίτητα πάντα από το κράτος.

εμπόριο που παράγεται μέσα στα σύνορά τους.¹⁴² Άλλως, μόνο λιγιστά κράτη θα μπορέσουν να συλλέξουν τελικά φόρο για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το ηλεκτρονικό εμπόριο και αυτό θα αποτελούσε άνιση φορολογική πολιτική. Άλλος συγγραφέας δηλώνει:

- I. Η ψηφιακή τεχνολογία ανατρέπει τα οικονομικά και νομικά δεδομένα των υπαρχουσών δομών του φορολογικού δικαίου και απαιτείται ολοκληρωτική αναμόρφωση.
- II. Η επέκταση των υπαρχουσών αρχών φορολογικού δικαίου και στο ηλεκτρονικό εμπόριο θα αυξήσει απλώς τα φορολογικά έσοδα των ανεπτυγμένων ψηφιακά χωρών εις βάρος των αναπτυσσόμενων, και
- III. Παρ' όλες τις δυσόιωνες εξελίξεις, οι αναπτυσσόμενες χώρες δεν έχουν μεγάλο περιθώριο αντίδρασης.¹⁴³

ε. Επιχειρήματα για την διατήρηση της αρχής της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτήριο για την άμεση φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου

Η αρχή της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτήριο άμεσης φορολόγησης διεθνών δραστηριοτήτων εφαρμόζεται με επιτυχία εδώ και 80 χρόνια στο διεθνές φορολογικό δίκαιο. Πρέπει να εξεταστεί προσεκτικά εάν υπάρχει λόγος για μεταβολή αυτού του διεθνούς νομικού πλαισίου για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Στο παρελθόν, νέα οικονομικά μοντέλα έχουν αναδειχθεί και εταιρίες έχουν δραστηριοποιηθεί στο διεθνές επιχειρηματικό τοπίο. Για παράδειγμα, βιομηχανικοί κλάδοι όπως τα ηλεκτρονικά και η ένδυση έχουν υποστεί τοπογραφικές μεταβολές και εγκαταστάθηκαν από τις αναπτυγμένες στις αναπτυσσόμενες χώρες. Μολοταύτα, η μεταφορά αυτή της οικονομικής δραστηριότητας αντιμετωπίστηκε με το υπάρχον φορολογικό σύστημα του μοντέλου πρότυπης σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. Αντίστοιχα και οι μεταβολές που τυχόν θα επιφέρει το ηλεκτρονικό εμπόριο μπορούν πιθανώς να αντιμετωπιστούν με το ισχύον φορολογικό σύστημα. Σχετικά, αναλύονται οι ακόλουθοι προβληματισμοί:

- Οι ισχύοντες κανόνες είναι ιστορικά ισχυροί

Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, το κράτος έχει δικαίωμα να φορολογήσει αλλοδαπές επιχειρηματικές δραστηριότητες εάν αυτές διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση, η οποία προϋποθέτει την ύπαρξη κάποιας ακίνητης ή κινητής περιουσίας ή την απασχόληση προσωπικού. Μια ψηφιακή επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο ηλεκτρονικό εμπόριο δεν είναι απαραίτητο ότι δεν θα έχει φυσική παρουσία στο κράτος αυτό. Ακόμα και μια επιχείρηση της νέας οικονομίας πρέπει να κάνει χρήση των

¹⁴² Schaefer B., 2000, "International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation", *Santa Clara High Technology Law Journal*, σ. 211.

πλουτοπαραγωγικών πηγών του κράτους που δραστηριοποιείται για την παραγωγή και εμπορία των προϊόντων και των υπηρεσιών της.

Συνεπώς δεν προκύπτει από τα νέα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα ότι το κράτος στο οποίο επιχειρεί μια εταιρία δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης των εισοδημάτων της. Ο κανόνας της μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να εφαρμοστεί. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, ένα κράτος δεν έχει δικαίωμα να φορολογήσει τα εισοδήματα μιας αλλοδαπής επιχείρησης εκτός και αν αυτή η επιχείρηση διεξάγει σημαντικές δραστηριότητες στο κράτος αυτό που της αποφέρουν εισοδήματα. Εφόσον αυτοί οι κανόνες ισχύουν για τις παραδοσιακές επιχειρήσεις τότε θα πρέπει να ισχύουν και για τις ψηφιακές.

Η αρχή της μόνιμης εγκατάστασης ορίζει ότι μόνο οι δραστηριότητες που παράγουν αξία σχετίζονται με το δικαίωμα μιας αρχής να επιβάλλει φόρο στην φορολογική βάση μιας αλλοδαπής επιχείρησης. Η διείσδυση μιας επιχείρησης σε μια αλλοδαπή αγορά δεν θα πρέπει να αποτελεί κριτήριο για την φορολόγησή της σε αυτό το κράτος. Το μερίδιο αγοράς της επιχείρησης αυτής δεν αποτελεί δραστηριότητα που παράγει αξία, δεν σχετίζεται με τη συμμετοχή της στην οικονομική ζωή αυτού του κράτους αλλά αποτελεί στοιχείο αυτής της οικονομικής ζωής.

Η Έκθεση των Εμπειρογνομόνων του 1923 περιέγραφε την προέλευση του πλούτου ως «όλα τα στάδια που περιλαμβάνονται μέχρι την ωρίμανση του πλούτου, δηλαδή όλα τα στάδια μέχρι του σημείου όπου η φυσική παραγωγή φτάνει στον οικονομικό προορισμό της και μπορεί να αποκομισθεί ως πλούτος».¹⁴⁴ Η προέλευση του πλούτου στις ψηφιακές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο πηγάζει από μια σειρά παραγωγικών δραστηριοτήτων. Στον κόσμο του ηλεκτρονικού εμπορίου, ο οποίος βασίζεται στην έρευνα και ανάπτυξη και είναι εντάσεως τεχνολογίας, πολλές από αυτές τις δραστηριότητες εμπεριέχουν την πρωτοβουλία, την ικανότητα και την επιχειρηματικότητα σε ατομικό επίπεδο. Χωρίς την ατομική πρωτοβουλία, οι φυσικοί πόροι (όπως ένας διαμετακομιστής) στην ουσία δεν είναι παραγωγικοί γιατί οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο βασίζονται πολύ στην ατομική πρωτοβουλία και δημιουργικότητα.

Δεν τίθεται λόγος για διαφοροποίηση των φορολογικών συστημάτων για το παραδοσιακό εμπόριο σε σύγκριση με το ηλεκτρονικό. Εξάλλου το ηλεκτρονικό εμπόριο επεκτείνεται και σε κλάδους παραδοσιακούς όπως οι αεροπορικές μεταφορές, οι αυτοκινητοβιομηχανίες, τα πρατήρια ρούχων κλπ. Ενώ το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει δημιουργήσει καινούργια επιχειρηματικά μοντέλα, ευκαιρίες, προϊόντα και υπηρεσίες, έχει παράλληλα επηρεάσει και τον τρόπο λειτουργίας των παραδοσιακών εταιριών (τρόποι προμηθειών, τρόποι παράδοσης προϊόντων και υπηρεσιών στους καταναλωτές). Η προέλευση του

¹⁴³ Cockfield, A.J., 2002, “*Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws*”, 34 Conn. L. Rev., σ. 333.

¹⁴⁴ The 1923 Experts’ Report, βλ. αναλυτικά υποσημείωση 141.

πλούτου συνεχίζει να είναι εκεί που είναι το κόστος και το ρίσκο της ανάπτυξης, παραγωγής και διανομής των προϊόντων, δηλαδή στο μέρος που το κεφάλαιο και το ανθρώπινο δυναμικό διενεργούν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Από ρεαλιστική άποψη, το υπάρχον φορολογικό μοντέλο της πρότυπης σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. παραμένει κατάλληλο για την άμεση φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και δεν προκύπτει κανείς λόγος για την διάκριση ανάμεσα σε παραδοσιακό και ηλεκτρονικό εμπόριο. Η αρχή της μόνιμης εγκατάστασης διατηρεί τις αρχές της πρακτικότητας και της ευκολίας, συνεπώς εάν μια επιχείρηση δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος θα πρέπει να θεωρείται φυσικό να μην της επιβάλλονται άμεσοι φόροι. Πρώτον, διότι ένα κράτος δεν μπορεί να ασκεί φορολογική απαίτηση σε πρόσωπα ή πράγματα στα οποία δεν έχει αρμοδιότητα. Δεύτερον, από πρακτική άποψη, ένα κράτος δεν θα πρέπει να επιβάλλει φόρο που δεν μπορεί να εισπράξει. Εάν εφαρμοστεί ένα φορολογικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο εταιρίες ηλεκτρονικού εμπορίου πρέπει να πληρώνουν έναν άμεσο φόρο ακόμα και αν δεν έχουν φυσική παρουσία το πιο πιθανό να είναι να φοροαποφεύγουν. Σε αυτήν την περίπτωση αυτό το φορολογικό σύστημα θα θεωρηθεί άδικο και επιλεκτικό.¹⁴⁵ Συνεπώς το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης εξυπηρετεί τις αρχές της δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

- Δεν υφίσταται οικονομική απόδειξη που να υποστηρίζει τις φοβίες για απώλεια φορολογικών εσόδων.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, βασικό επιχείρημα για την θέσπιση του κριτηρίου της κατανάλωσης για τον καθορισμό του δικαιώματος φορολόγησης είναι ο φόβος ότι αν παραμείνουμε στα υπάρχοντα κριτήρια του τόπου εγκατάστασης οι περισσότερες συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου δεν θα υπόκεινται σε φορολόγηση στη χώρα κατανάλωσης. Αυτός ο φόβος βασίζεται στην υπόθεση ότι μπορεί να διαπιστωθεί ένας πωλητής, ο οποίος θα πραγματοποιεί συναλλαγές από απόσταση και θα έχει την δυνατότητα διείσδυσης σε μια αγορά χωρίς την απαίτηση φυσικής παρουσίας. Εάν ο λόγος απαξίωσης του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης είναι η αποφυγή φορολογικών βαρών σε μία χώρα τότε σίγουρα θα πρέπει να υπάρχουν αποδείξεις για να δικαιολογήσουν μια μεταβολή στο κριτήριο δικαιώματος φορολόγησης.

Όπως αναφέρεται από έναν υπέρμαχο της αλλαγής του κριτηρίου:

«Προτού υιοθετήσουμε την προσέγγιση διάβρωσης της φορολογικής βάσης ως πιθανή εναλλακτική στο κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης, είναι απαραίτητο να εξετάσουμε τα στοιχεία του εμπορίου για να εξετάσουμε το κατά πόσον υπάρχει αλλοίωση ή πιθανή αλλοίωση

¹⁴⁵ Βλ. Adams, T.S., 1932, Interstate and International Double Taxation, *Lectures in Taxation*, σ. 101, 112.

της φορολογικής βάσης στην Ινδία με την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου και σε ποια έκταση η προσέγγιση διάβρωσης της φορολογικής βάσης θεραπεύει το πρόβλημα». ¹⁴⁶

Μέχρι σήμερα, τα στοιχεία του εμπορίου δεν δείχνουν να υποστηρίζουν αυτές τις φοβίες για απώλειες εσόδων. Δεν υπάρχουν αποδείξεις ότι το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο έχει προκαλέσει μείωση στα φορολογικά έσοδα των αναπτυσσόμενων χωρών (ή άλλως των χωρών που εισάγουν ηλεκτρονικό εμπόριο). Οι προβλέψεις ότι οι επιχειρήσεις θα αποκτούν ικανά κέρδη σε μια γεωγραφική περιφέρεια χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία σε αυτήν δεν έχουν ακόμα επαληθευθεί. ¹⁴⁷ Δεν έχει υλοποιηθεί ακόμα η προβλεπόμενη εκρηκτική διείσδυση απομακρυσμένων πωλητών σε αλλοδαπές αγορές χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία σε αυτές.

Σε πρώτο λόγο, οι πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου αναφέρονται σε πωλήσεις ψηφιακών προϊόντων που αποτελούν ακόμα ένα μικρό ποσοστό του παγκόσμιου εμπορίου. Ακόμα και οι επιχειρήσεις που υιοθετούν τα επιχειρηματικά μοντέλα των ψηφιακών επιχειρήσεων εστιάζουν στην χρήση της τεχνολογίας με σκοπό την βελτίωση των εσωτερικών τους διεργασιών, της επικοινωνίας με τους προμηθευτές και πελάτες τους, της συνεργασίας με τους υπαλλήλους τους και άλλους φορείς που συμμετέχουν στην εταιρική σύνθεση και τελικά στη δημιουργία ανθρώπινων κοινοτήτων που μοιράζονται κοινά ενδιαφέροντα παρά στην πραγματοποίηση διασυνοριακών πωλήσεων από απόσταση.

Σε δεύτερο λόγο, ακόμα και εάν στο ηλεκτρονικό εμπόριο δραστηριοποιούνται εταιρίες που πραγματοποιούν πωλήσεις καταναλωτικών αγαθών ή επιχειρηματικών αγαθών ή υπηρεσιών, η διεθνής πρακτική έχει αποδείξει ότι οι εταιρίες που δεν διαθέτουν φυσική παρουσία στη γεωγραφική περιφέρεια στην οποία δραστηριοποιούνται δεν επιδεικνύουν την ίδια ανάπτυξη σε σύγκριση με εταιρίες που διαθέτουν φυσική παρουσία. Πολλές επιχειρήσεις αναπτύσσουν τοπικές υποστηρικτικές υπηρεσίες προώθησης και ανάπτυξης πωλήσεων, υποστήριξης πελατών οι οποίες συνιστούν τόπο εγκατάστασης και συνεπώς φορολόγησης. Είναι λογικό ότι μια αξιολογούμενη τοπική παρουσία εγγυάται αρκετή διείσδυση στην αγορά που να παράγει βιώσιμα κέρδη. Κατά γενικό κανόνα δεν είναι πιθανό να υπάρξει σημαντικό μέγεθος εξωχώριων επιχειρήσεων χωρίς φυσική παρουσία σε μια περιφέρεια που να αποσπάσει ικανό όγκο πωλήσεων σε σύγκριση με λιανέμπορους ή διανομείς που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση. Η κατάρρευση αρκετών ψηφιακών επιχειρήσεων ¹⁴⁸ παρέχει απόδειξη για τούτο. Αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές από αυτές τις αποτυχημένες επιχειρήσεις λειτουργούσαν υπό αυτό το επιχειρηματικό μοντέλο των απομακρυσμένων πωλήσεων. Για αυτό το λόγο το σημερινό βιώσιμο επιχειρηματικό μοντέλο στο

¹⁴⁶ Υπουργείο Οικονομικών Ινδίας, 2001, Report of the High Powered Committee on “Electronic Commerce and Taxation”, σ. 78.

¹⁴⁷ Βλ. Reuven Avi-Yonah, 2001, “Tax Competition and E-Commerce”, *Tax Notes International*, σ. 1395-1400.

¹⁴⁸ Των λεγόμενων «dot.com companies».

ηλεκτρονικό εμπόριο συνίσταται σε κοινοπραξίες ψηφιακών εταιριών με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην τοπική αγορά. Με αυτόν τον τρόπο τα κέρδη μοιράζονται.

Τρίτον, πρέπει να τονιστεί ότι ένα από τα πλεονεκτήματα του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι τα χαμηλά εμπόδια εισόδου σε μια αγορά, γεγονός που ωφελεί τις μικρότερες επιχειρήσεις και η έλλειψη γεωγραφικών περιορισμών. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο τείνουν να δραστηριοποιούνται πολυεθνικές εταιρίες που έχουν φυσική παρουσία σε πολλές γεωγραφικές περιφέρειες. Μπορεί κανείς να εξάγει το συμπέρασμα ότι οι ανομοιογένειες στο επίπεδο ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου ανάμεσα στα διάφορα κράτη θα τείνουν να εξαλείφονται με τον καιρό. Ενώ οι επιχειρηματίες σε τοπικό επίπεδο θα αναπτύσσουν τις δραστηριότητες στο ηλεκτρονικό εμπόριο σε διαφορετικούς ρυθμούς, είναι ασφαλές να συμπεράνουμε ότι μακροπρόθεσμα οι ψηφιακές επιχειρήσεις θα είναι εγκατεστημένες σε όλα τα ανεπτυγμένα κράτη.

Κάθε κράτος μπορεί να αναπτύξει έναν δυναμικό εξαγωγικό τομέα στο ηλεκτρονικό εμπόριο καθώς η απαραίτητη τεχνολογία είναι διαθέσιμη παγκοσμίως. Σταδιακά το εμπορικό ισοζύγιο για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές θα τείνει να ισοσκελισθεί καθώς όλα τα κράτη θα συμμετέχουν στο ηλεκτρονικό εμπόριο και σε αντιστοιχία θα συμβαδίζουν και τα φορολογικά τους έσοδα.

Τέταρτον, η χρήση των νέων τεχνολογιών μπορεί να ωφελήσει τις αναπτυσσόμενες χώρες και να τις ωθήσει σε επωφελείς δραστηριότητες. Το ηλεκτρονικό εμπόριο δημιουργεί νέες αγορές εργασίας και οικονομικές συμμαχίες ανάμεσα σε χώρες που μέχρι πρότινος ήταν απομονωμένες. Για παράδειγμα η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει δημιουργήσει στην Ινδία μια νέα γενιά μηχανικών λογισμικού που δραστηριοποιούνται στο σχεδιασμό, ανάπτυξη και εφαρμογή λογισμικού για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλες φορολογικές διοικήσεις. Παρομοίως, οι πολυεθνικές εταιρίες αναζητούν χώρες για να εγκαταστήσουν τηλεφωνικά κέντρα και κέντρα εξυπηρέτησης πελατών σε περιφέρειες με χαμηλό εργατικό κόστος και καλή τηλεπικοινωνιακή υποδομή για την εξυπηρέτηση παγκόσμιων ή τοπικών πελατών. Αυτό έχει παρατηρηθεί και σε άλλες περιπτώσεις εφόσον το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί μοναδική ευκαιρία για την διανομή του πλούτου.

Ένας μηχανισμός που να επιτρέπει την απλούστερη παροχή υπηρεσιών σε οποιοδήποτε σημείο που μπορεί να υπάρχει πρόσβαση στην ηλεκτρονική επικοινωνία. Αυτή η υπηρεσία θα μπορούσε να είναι συμβόλαια πωλήσεων, υποστήριξη πελατών σε αγαθά που έχουν παραδοθεί ή ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες όπως σχεδιασμός και συντήρηση ιστοσελίδων και προγραμματισμός.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Βλ. S.W. Salter, *E-Commerce and the Impact of Globalization on the Law*, New England International and Comparative Law Annual, 8 New Eng. Int'l & Comp. L. Ann. 5 (2002).

- Ο γενικός κανόνας της μόνιμης εγκατάστασης είναι ακόμα ισχυρός και ευέλικτος στις μέχρι τώρα μεταβολές στο επιχειρείν.

Οι κανόνες και τα άρθρα του Προτύπου της Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. κατά καιρούς προσαρμόζονται στη σύγχρονη επιχειρηματική πρακτική. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια στο Άρθρο 5 για το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης έχουν αναθεωρηθεί ώστε να διευκολύνουν την εφαρμογή των όρων του Άρθρου με βάση τις νέες επιχειρηματικές πρακτικές και καινοτόμες τεχνολογίες (στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η χρήση νέων τεχνολογιών από τις επιχειρήσεις) χωρίς να έχουν τροποποιηθεί τα κύρια σημεία του Άρθρου. Εξάλλου στην Εισαγωγή στο Πρότυπο της Σύμβασης αναφέρεται ότι τα κράτη αναμένουν από τη Σύμβαση να είναι ένα «ζωντανό» κείμενο που εξελίσσεται. Η δυνατότητα της Σύμβασης να προσαρμόζεται στις αλλαγές του επιχειρηματικού κόσμου αποτελεί συστατικό της μέρος και κύριο παράγοντα της επιτυχίας της:

«...Η Επιτροπή θεώρησε ότι οι υφιστάμενες συμβάσεις θα πρέπει να ερμηνεύονται στο πνεύμα των αναθεωρημένων Ερμηνευτικών Σχολίων ακόμα και αν αυτές δεν περιλαμβάνουν την επακριβή διατύπωση του Προτύπου της Σύμβασης του 1977...»

Οι μεταβολές και οι προσθήκες στα Ερμηνευτικά Σχόλια αντανακλούν την συγκατάβαση ή και την επιφύλαξη των κρατών-μελών του Ο.Ο.Σ.Α. ως προς την ορθή ερμηνεία των υφιστάμενων συμβάσεων και την εφαρμογή τους σε ειδικές καταστάσεις.¹⁵⁰

Παραδείγματα αυτής της διαρκούς διαδικασίας αναθεώρησης αποτελούν:

- Η προσθήκη και αποσαφήνιση των δραστηριοτήτων που συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση (όπως η προσθήκη το 1992 στην παράγραφο 8 των Ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 5 ότι συνίσταται μόνιμη εγκατάσταση για τον εκμισθωτή εξοπλισμού σε αλλοδαπό κράτος εάν το προσωπικό του εκμισθωτή «λειτουργεί, προσφέρει υποστηρικτικές υπηρεσίες, επιθεωρεί και συντηρεί» τον εκμισθωμένο εξοπλισμό).
- Η προσθήκη εξαιρέσεων στη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης με αναφορά σε συγκεκριμένα είδη εξοπλισμού και δραστηριότητες (όπως η προσθήκη το 1992 στην παράγραφο 9 των Ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 5 αναφορικά με την εκμίσθωση εμπορευματοκιβωτίων)

¹⁵⁰ Πρότυπο Σύμβασης στο Εισόδημα και στο Κεφάλαιο, Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων του Ο.Ο.Σ.Α., τόμος I, Εισαγωγή.

- Η τροποποίηση και προσθήκη παραγράφων που θέτουν περιοριστικούς όρους σε ορισμένες δραστηριότητες και παρέχουν επιπλέον δικαιώματα στα κράτη λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό ορισμένων καταχρήσεων των όρων της Σύμβασης από φορολογούμενους (όπως η προσθήκη το 1992 ενός αντικαταχρηστικού όρου σχετικά με τον χρόνο λειτουργίας μιας επιχείρησης σε ένα κράτος και τη μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό στην παράγραφο 18 στα Ερμηνευτικά Σχόλια του άρθρου 5)
- Οι πρόσφατες αναθεωρήσεις στα Ερμηνευτικά Σχόλια στο άρθρο 5 που αναφέρουν ότι κάτω από ορισμένες συνθήκες η ύπαρξη ενός διαμετακομιστή σε αλλοδαπό κράτος μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση.

Αυτή η δυνατότητα της προσαρμογής στα νέα επιχειρηματικά μοντέλα μέσω της διαδικασίας αναθεώρησης των Ερμηνευτικών Σχολίων τελικά εγγυάται την ορθή εφαρμογή του Προτύπου της Σύμβασης.

- Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης του άρθρου 5 παραμένει εφαρμόσιμος στην ψηφιακή οικονομία του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Ο κυριότερος προβληματισμός για την άμεση φορολογία του εισοδήματος που προέρχεται από ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές αφορά στην εφαρμογή του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης και στις υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις των διεθνών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.¹⁵¹

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο έχουν τη δυνατότητα να διανείμουν και να αναθέσουν δραστηριότητες υψηλής και χαμηλής προστιθέμενης αξίας σε διαφορετικές επιχειρήσεις που ανήκουν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες δημιουργώντας έτσι μια νέα μορφή τιμών μεταβίβασης ενδοομιλικών συναλλαγών. Χάριν επιχειρήματος, θα είναι εξαιρετικά δύσκολο για μια φορολογική αρχή να εκτιμήσει το πραγματικό κόστος μιας συναλλαγής ή δραστηριότητας που

¹⁵¹ Για συζήτηση για δυνατότητες φορολογικού σχεδιασμού βλ. Tillinghast David, 1999, "Taxation of E-Commerce: Federal Income Tax Issues in the Establishment of a Software Operation in a Tax Haven", 4 *Pla. Tax. Rev.* σ. 339, Li jinyan, 2001, "Slicing the digital pie with a Traditional Knife-Effectiveness of the Arm's Length Principles in the age of e-commerce", *Center for Innovation Law and Policy Working Paper*, Avi-Yonah S. Reuven, 2001, "Tax competition and E-Commerce", *Tax Notes Intl*, σ. 1395-1400, Lejeune Ine, Vanham, Bart, Verlinden και Verbeken, Alain, 1998, "Does cyber-commerce necessitate a revision of international tax concepts?", *European Taxation*, no. 2, σ. 2-13, Skaar A.A., 2000, "Erosion of the concept of permanent establishment: Electronic Commerce", *Intertax* no. 5, σ. 190-191, Hinnekens, L., 1998, "The challenges of applying VAT and income tax territoriality concepts and rules to international e-commerce", *Intertax*, Ponti Andrea, 2001, "OECD work in progress", *Tax Planning International Review*, σ. 25-27.

πραγματοποιείται στο ηλεκτρονικό εμπόριο εάν δεν υφίσταται αντίστοιχη συγκρίσιμη στο παραδοσιακό εμπόριο. Παρομοίως, θα είναι δύσκολο να αποδώσουμε προστιθέμενη αξία και να διαμοιράσουμε φορολογητέα κέρδη σε μια επιχειρηματική μονάδα που ανήκει σε έναν επιχειρηματικό όμιλο του διαδικτύου καθώς αυτή έχει άμεση πρόσβαση σε πληροφόρηση και υποδομή μέσω της ηλεκτρονικής επικοινωνίας. Μέχρι σήμερα όμως το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης με τις αναθεωρήσεις των Ερμηνευτικών Σχολίων του φαίνεται να ανθίσταται και να ικανοποιεί τις τρέχουσες συνθήκες.

στ. Εναλλακτικές προτάσεις για την αντικατάσταση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης

Έχουν γίνει διάφορες προσεγγίσεις από μελετητές για την αντικατάσταση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης ως κριτηρίου για τον τόπο της άμεσης φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται από το ηλεκτρονικό εμπόριο.

I. Η έννοια της «ψηφιακής» μόνιμης εγκατάστασης.

Μια συλλογιστική προτείνει την ενσωμάτωση στο άρθρο 5 της πρότυπης σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. της έννοιας της «ψηφιακής» μόνιμης εγκατάστασης. Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, θα θεσπιστεί ένα όριο πωλήσεων πάνω από το οποίο μια ψηφιακή επιχείρηση θα θεωρείται αυτόματα ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος και αυτό το κράτος θα έχει δικαίωμα φορολόγησης των εσόδων της. Η αιτιολογική σκέψη για αυτό το σύστημα φορολόγησης έγκειται στο ότι η ύπαρξη ενός ικανού μεγέθους πωλήσεων μπορεί να αποτελέσει ικανή και αναγκαία συνθήκη για ένα κράτος για να αποκτήσει δικαίωμα φορολόγησης στα έσοδα που δημιουργούνται από αυτές τις πωλήσεις στο έδαφος του κράτους αυτού. Την προσέγγιση αυτή υποστήριξε πρόσφατα και η Γαλλική Φορολογική Διοίκηση σε έκθεση που εκδόθηκε το 2013¹⁵²

II. Ειδικοί φόροι για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Κάποιες θεωρίες προτείνουν το διαχωρισμό των συναλλαγών του ηλεκτρονικού εμπορίου και την υποβολή αυτών των συναλλαγών σε ένα ξεχωριστό φορολογικό καθεστώς. Ως παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί κάποιας μορφής παρακρατούμενος φόρος στις πληρωμές που αφορούν σε συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου. Μια επιτροπή εμπειρογνομόνων της ΕΟΚ πρότεινε το 1996 την επιβολή ειδικής φορολογίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο, της λεγόμενης bit tax.¹⁵³ Η φορολογία αυτή έχει προορισμό να

¹⁵² Έκθεση Υπουργείου Οικονομικών Γαλλίας, Collin & Colin, 2013, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.redressement-productif.gouv.fr/rapport-sur-fiscalite-secteur-numerique>

¹⁵³ Στις 12 Αυγούστου 1996, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε στον κεντρικό υπολογιστή του Ευρωπαϊκού Γραφείου της Κοινωνίας της Πληροφορίας μια μελέτη με τίτλο "The "BIT TAX": the case for further research". Η

επιβληθεί στην κατανάλωση των πληροφορικών μονάδων και για την επιβολή της bit tax θα λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικά ο χρόνος χρήσης του internet και η απόσταση ανάμεσα στα αλληλοσυνδεόμενα σημεία. Μόνο η κατανάλωση, οποιασδήποτε μορφής, είτε ενσύρματη είτε καλωδιακή είτε δορυφορική, των bits προσφέρει αντικειμενική βάση υπολογισμού ενός φόρου, διότι ο άυλος χαρακτήρας των πράξεων του ηλεκτρονικού εμπορίου εμποδίζει τον οποιοδήποτε άλλο υπολογισμό της αξίας των πωλουμένων αγαθών ή παρεχομένων υπηρεσιών. Βεβαίως ενυπάρχει στο σύστημα αυτό η δυσκολία της μέτρησης της κατανάλωσης των bits. Αρνητικό στοιχείο για την επιβολή του bit tax στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι ότι θα επηρέαζε όλες τις επιχειρήσεις και εν γένει όλους τους χρήστες του διαδικτύου και όχι μόνο τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

III. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης.¹⁵⁴

Η πιο διαδεδομένη και πολυσυζητημένη πρόταση αφορά στην προσέγγιση ότι δικαίωμα για άμεση φορολόγηση δημιουργείται κάθε φορά που μια αλλοδαπή επιχείρηση λαμβάνει πληρωμή από έναν καταναλωτή εγκατεστημένο σε ένα κράτος. Όπως εισήχθη αρχικά από τον καθηγητή Doernberg,¹⁵⁵ οι διασυνοριακές συναλλαγές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εάν ο συμβαλλόμενος πραγματοποιεί πληρωμή και αυτή του η πληρωμή εκπίπτει φορολογικά. Αυτή η προσέγγιση απαντάται στη βιβλιογραφία ως η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης. Σύμφωνα με τον καθηγητή Doernberg, ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς θα λειτουργούσε συμπληρωματικά με το υπάρχον εννοιολογικό καθεστώς της φορολόγησης με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης. Τα κυρίαρχα κράτη θα διατηρούν το δικαίωμα να φορολογήσουν όλα τα αλλοδαπά κράτη που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφός τους. Συμπληρωματικά όμως, ένα κράτος όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση (για λόγους ευκολίας το κράτος «Κ») θα είχε το δικαίωμα να εγείρει δικαίωμα ενός παρακρατούμενου φόρου στις πληρωμές που προέρχονται από το κράτος αυτό προς έναν μη εγκατεστημένο πωλητή (εγκατεστημένο στο κράτος «Π»). Σύμφωνα με αυτό το καθεστώς, το κράτος «Π» θα μπορούσε να υποβάλλει αίτηση επιστροφής ως αυτό το εισόδημα να προερχόταν από μια μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος «Κ» παρά να υποστεί το βάρος του παρακρατούμενου φόρου. Οι διασυνοριακές πληρωμές ιδιωτών από το κράτος «Κ» προς επιχειρήσεις στο κράτος «Π» δεν θα υπόκεινται στον παρακρατούμενο φόρο καθώς οι ιδιώτες δεν μπορούν να εκπέσουν τον φόρο ή να επιβαρύνουν με τις πληρωμές το κόστος των πωλούμενων αγαθών τους. Η

μελέτη είχε συνταχθεί από τον Πρόεδρο της Υψηλής Επιτροπής Εμπειρογνομόνων κο. Luc Soete και αφορούσε στις κοινωνικές πτυχές της Κοινωνίας της Πληροφορίας.

¹⁵⁴ Base erosion approach.

¹⁵⁵ Βλ. Doernberg, R., 1998, "Electronic Commerce and International Tax Sharing", *16 Tax Notes Int'l* σ. 101 (the "Doernberg Paper") και Υπουργείο Οικονομικών Ινδίας, 2001, Report of the High Powered Committee on "Electronic Commerce and Taxation". Επιπλέον, Dr. Dale Pinto, 2003, "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", *Volume 6 in the Doctoral Series*, IBFD.

μελέτη Doernberg προτείνει την θέσπιση ενός διασυννοριακού παρακρατούμενου φόρου της τάξεως του 10%.

Η μελέτη της Υψηλής Επιτροπής στο Ηλεκτρονικό Εμπόριο και την Φορολόγηση του Υπουργείου Οικονομικών της Ινδίας γνωστή και ως HPC Report παρουσιάζει μια παραλλαγή της μελέτης. Η σημαντικότερη εισήγηση είναι να χρησιμοποιηθεί το προτεινόμενο φορολογικό σύστημα σε αντικατάσταση των ισχύοντων κανόνων για τη μόνιμη εγκατάσταση. Η HPC Report αναγνωρίζει πως μόνο θεωρητικά θα μπορούσαν να συνυπάρξουν ως συστήματα άμεσης φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης και η προσέγγιση διάβρωσης φορολογικής βάσης.

«...παράλληλη εφαρμογή της προσέγγισης διάβρωσης φορολογικής βάσης και των ήδη ισχύοντων αρχών της μόνιμης εγκατάστασης δεν θα ήταν δυνατή. Όπως ήδη συζητήθηκε, η απόδοση κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση στο ηλεκτρονικό εμπόριο θα είναι αμελητέα. Οι ψηφιακές επιχειρήσεις θα μπορούν εύκολα να φοροαποφεύγουν στο σύστημα διάβρωσης φορολογικής βάσης εάν συνεχιστεί και το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης...»¹⁵⁶

Η μελέτη HPC προτείνει την υιοθέτηση του συστήματος διάβρωσης φορολογικής βάσης με τις εξής προϋποθέσεις:

- Η αρχή αυτή να υιοθετηθεί για όλες τις εμπορικές συναλλαγές και όχι μόνο για το ηλεκτρονικό εμπόριο (δηλαδή σε αντικατάσταση και όχι συμπληρωματικά με την αρχή της μόνιμης εγκατάστασης).
- Ο συντελεστής του παρακρατούμενου φόρου να είναι χαμηλός.
- Ο παρακρατούμενος φόρος να επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση χωρίς να δίνεται δυνατότητα επιλογής στον φορολογούμενο ή την φορολογική διοίκηση για φορολόγηση στο καθαρό κέρδος.

Επισημαίνεται ότι το κοινό σημείο στις προτάσεις I και II είναι ότι θα επιβάλλεται φόρος στις συναλλαγές ενός μη εγκατεστημένου σε ένα κράτος που διατηρεί πελάτες σε αντίθεση με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης του Ο.Ο.Σ.Α. που η επιβολή του φόρου σχετίζεται με τις παραγωγικές δραστηριότητες της μη εγκατεστημένης επιχείρησης στο κράτος αυτό.

¹⁵⁶ Υπουργείο Οικονομικών Ινδίας, 2001, Report of the High Powered Committee on “Electronic Commerce and Taxation”, σημείωση 11, σελ. 76.

Οι υπέρμαχοι της άμεσης φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου σύμφωνα με την κατανάλωση ή την διάβρωση της φορολογικής βάσης έναντι της διεθνούς φορολόγησης θα επισημάνουν ότι αυτό το σύστημα φορολόγησης ικανοποιεί πολλές από τις αρχές που θέσπισε η Σύνοδος της Οττάβα στην οποία μέλη της διεθνούς φορολογικής κοινότητας (κράτη-μέλη και μη του Ο.Ο.Σ.Α.) συμφώνησαν στο θέμα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου.¹⁵⁷

Δικαιοσύνη. Είναι δίκαιο ένα κράτος να λαμβάνει κάποιο μερίδιο από τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριοποίηση μιας αλλοδαπής επιχείρησης στην οικονομική του ζωή. Αυτή η θεωρία φορολόγησης επιτρέπει την δικαιότερη κατανομή φορολογικών εσόδων ανάμεσα στα κράτη δραστηριοποίησης και τα κράτη προέλευσης και διασφαλίζει ότι δεν θα υπάρχει δυσμενής μετατόπιση φορολογικών εσόδων από το κράτος δραστηριοποίησης-κατανάλωσης στο κράτος προέλευσης:

«Η Επιτροπή ενδιαφέρεται έντονα για την αποφυγή μείωσης των φορολογικών εσόδων στα κράτη κατανάλωσης και αυτό το στοιχείο πρέπει να προεξέχει στην πολιτική φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ινδία».¹⁵⁸

Αποτελεσματικότητα. Μια τέτοια προσέγγιση είναι σχετικά εύκολο να εφαρμοστεί. Μόνο οι διακρατικές πληρωμές που εκπίπτουν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Απλότητα. Η προσέγγιση αυτή απλοποιεί το φορολογικό δίκαιο εξουδετερώνοντας περίπλοκους κανόνες για τον χαρακτηρισμό και την προέλευση του εισοδήματος. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος αποτελεί ένα σύνθετο θέμα και οι φορολογικές διοικήσεις δυσκολεύονται εδώ και δεκαετίες να διαχωρίσουν τις πωλήσεις από τα δικαιώματα,¹⁵⁹ τις πωλήσεις από την παροχή υπηρεσιών¹⁶⁰ και την παροχή υπηρεσιών από τα δικαιώματα.¹⁶¹ Αν και τα κράτη τελικά επιλύουν τα προβλήματα που προκύπτουν από τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος,¹⁶² η προσέγγιση αυτή θα έλυνε το πρόβλημα χαρακτηρισμού του εισοδήματος αλλά και της αρμόδιας διοίκησης για την φορολόγηση. Τέλος, στο σημείο που ο παρακρατούμενος φόρος που θα εφαρμόζεται θα είναι τελικός φόρος για τον οποίο θα υπάρχει η επιλογή της υποβολής αίτησης επιστροφής, το φορολογικό αυτό σύστημα αποκλείει την πιθανότητα

¹⁵⁷ OECD, Committee on Fiscal Affairs, 1998, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs*, (the “Ottawa Framework”).

¹⁵⁸ Υπουργείο Οικονομικών Ινδίας, 2001, Report of the High Powered Committee on “Electronic Commerce and Taxation” σημείωση 11, σ. 58.

¹⁵⁹ *Bl. Commissioner v. Wodehouse*, 337 U.S. 369 (1949).

¹⁶⁰ *Bl. Tobey v. Commissioner*, 60 T.C. 227 (1973).

¹⁶¹ *Bl. Boulez v. Commissioner*, 83 T.C. 584 (1984), *Karrer v. United States*, 152 F. Supp. 66 (1957).

¹⁶² Βλ. για παράδειγμα, OECD Model Treaty Commentary, Article 12, Pars. 12-17 (software), Final Report of the OECD Income Characterization TAG to Working Party 1, 2001 (e-commerce); Treas. Reg. § 1.861-18, *Classification of transactions involving computer programs*, 1998 (software) και Australian Taxation Office TR 93/12 (software).

υποτιμολογήσεων και υπερτιμολογήσεων και μεταφοράς κερδών σε συγγενείς επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διεθνώς.

Εντούτοις, υφίστανται επιχειρήματα ενάντια στην εφαρμογή της προσέγγισης της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου σύμφωνα με την κατανάλωση ή/και διάβρωση της φορολογικής βάσης (Consumption Based and/or Base Erosion Tax Approach).

Η εναλλακτική της προσέγγισης διάβρωσης της φορολογικής βάσης για τη διεθνή φορολόγηση παρουσιάζει αρκετές παρεκκλίσεις από τις αρχές της Συνθήκης της Οττάβα που παρατέθηκαν προηγουμένως:

Δικαιοσύνη. Σε ένα φορολογικό καθεστώς που θα ισχύει η παρακράτηση φόρου, η διοίκηση θα επιβάλλει φόρο άμεσα στα έσοδα μην λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα. Αυτό θα συνιστά αδικία για τις νέες επιχειρήσεις που συνήθως παρουσιάζουν ζημία τα πρώτα χρόνια της λειτουργίας τους. Η υποχρέωση πληρωμής φόρων ακόμα και σε περίπτωση ζημίας μειώνει τα επιχειρηματικά κίνητρα και κεφάλαια για ανάπτυξη. Από τη δεκαετία του 1920, η διεθνής κοινότητα έχει συμφωνήσει ότι το δικαίωμα φορολόγησης ενός κράτους πηγάζει από την εγκατάσταση της επιχείρησης σε αυτό το κράτος. Η προσέγγιση διάβρωσης της βάσης δεν αντανακλά το μέγεθος της προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από τη δραστηριότητα της μη εγκατεστημένης επιχείρησης στην φορολογική δικαιοδοσία. Αν η διεθνής κοινότητα συνεχίσει να πιστεύει ότι η δημιουργία πλούτου σε ένα κράτος από μια δραστηριότητα δικαιολογεί την φορολόγησή της ακόμα και αν δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση, τότε η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης θα δημιουργήσει ανωμαλία ανάμεσα στη δημιουργία πλούτου και στην φορολογική υποχρέωση.

Επάρκεια. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης είναι ανεπαρκής και θα δημιουργούσε σημαντικά εμπόδια συμμόρφωσης για τις τοπικές επιχειρήσεις και φορολογικές διοικήσεις. Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να κρατούν αρχείο ανά συναλλαγή των διασυνοριακών συναλλαγών τους καθώς και των αντίστοιχων πιστοποιητικών πληρωμής των παρακρατούμενων φόρων. Επίσης θα έχουν την υποχρέωση να διατηρούν αρχείο της προέλευσης των προμηθειών τους ανά συναλλαγή καθώς μόνο οι πληρωμές σε μη εγκατεστημένους θα υπόκεινται σε φορολογία. Ο καθορισμός εάν μια πληρωμή αποτελεί διασυνοριακή πληρωμή δεν είναι πάντα εύκολος.

Βεβαιότητα και απλότητα. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μπορεί να συμφωνεί με τις αρχές της βεβαιότητας και απλότητας στην πιο απλή μορφή της, όπως για παράδειγμα ένας ενιαίος παρακρατούμενος φόρος που θα εφαρμόζεται σε όλες τις υποκείμενες διασυνοριακές συναλλαγές. Εάν όμως προχωρήσουμε στη διαφοροποίηση του παρακρατούμενου φόρου σε διαφορετικά είδη όπως για

παράδειγμα τα αγροτικά προϊόντα έναντι των προϊόντων λογισμικού τότε η προσέγγιση θα γίνει πολύπλοκη.

Ουδετερότητα. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης θα καταστρατηγεί την αρχή της ουδετερότητας σύμφωνα με τη Συνθήκη της Οττάβα εάν εφαρμοσθεί μόνο σε συγκεκριμένες διεθνείς συναλλαγές, όπως είναι οι συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου. Επίσης η αρχή θα παραβιάζεται για τους εγκατεστημένους και τους μη εγκατεστημένους πωλητές, καθώς και για τους πωλητές που είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες. Τέλος η αρχή θα παραβιάζεται γιατί οι πωλήσεις προς ιδιώτες αντιμετωπίζονται διαφορετικά έναντι των πωλήσεων σε επιχειρήσεις.

Ακατάλληλη βάση για άμεση φορολογία. Η άμεση φορολογία πρέπει να εναρμονίζεται με την έμμεση στην φορολόγηση των συναλλαγών του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης εντούτοις είναι κατά βάση φορολόγηση σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα και επιβάλλεται στην κατανάλωση. Η υιοθέτηση ενός άμεσου φόρου σύμφωνα με την κατανάλωση στην χώρα κατανάλωσης εμπλέκει το καθεστώς της έμμεσης φορολογίας. Ο Φ.Π.Α. είναι ο κυριότερος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η εφαρμογή της οδηγίας για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες αποδεικνύει ότι ο Φ.Π.Α. θα συνεχίζει να εφαρμόζεται στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Δημιουργία εμποδίων εμπορίου. Η προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης στην ουσία θα αποτελέσει έναν φόρο στις εισαγωγές και θα εμποδίσει την ανταγωνιστικότητα των ξένων εταιριών στις τοπικές αγορές. Η προσέγγιση είναι σε αντίθεση και με το Άρθρο III της GATT¹⁶³, στο ότι θα επιβαρύνει τα εισαγόμενα αγαθά με έναν ακόμα δασμό έναντι των αγαθών τοπικής προέλευσης.

Χωρίς πρακτική εφαρμογή. Η πρόταση είναι εκ διαμέτρου αντίθετη με το υπάρχον διεθνές φορολογικό σύστημα. Η απαξίωση των κανόνων του Ο.Ο.Σ.Α. θα σήμαινε τον επαναπροσδιορισμό εκατοντάδων διμερών συμβάσεων. Η μεταβατική περίοδος συνεχίζεται με τη διεθνή συγκατάβαση.

ζ. Ο πράκτορας-αντιπρόσωπος ως κριτήριο καθορισμού της μόνιμης εγκατάστασης

Η έννοια του πράκτορα-αντιπροσώπου ως κριτήριο καθορισμού της μόνιμης εγκατάστασης απαντάται στο Άρθρο 5 παρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης στο Εισόδημα και το Κεφάλαιο. Τα ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο θα μπορούσαν να τροποποιηθούν για να αποσαφηνιστεί η έννοια αυτή ως κριτηρίου μόνιμης εγκατάστασης για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία.

¹⁶³ Η Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (συνήθως συντομογραφία "GATT") ήταν το αποτέλεσμα της αποτυχίας της διαπραγμάτευσης των κυβερνήσεων για τη δημιουργία του Διεθνούς Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟ).

Κατά το Άρθρο 5 παρ. 5 μια αλλοδαπή επιχείρηση που δεν δραστηριοποιείται μέσω μιας συγκεκριμένης έδρας μπορεί εντούτοις να κριθεί ότι διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση εάν εξαρτώνται από αυτήν πρόσωπα¹⁶⁴ (dependent agents) που έχουν εξουσιοδοτηθεί από την αλλοδαπή επιχείρηση να καταρτίζουν συμβόλαια στο όνομά της, τα οποία έχουν σχέση με το κύριο έργο αυτής και την εξουσία αυτή την ασκούν σε συνήθη δραστηριότητα και όχι περιστασιακά σε μεμονωμένες περιπτώσεις. Για τους σκοπούς της Σύμβασης κρίσιμο σημείο για την δυνατότητα φορολόγησης από την οικεία φορολογική αρχή είναι το «ποιος» έχει την δικαιοπραξία για τη σύναψη συμβάσεων και όχι ο χρόνος ή ο τόπος κατάρτισης της συμφωνίας¹⁶⁵. Μια εταιρία που δραστηριοποιείται στο ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί να εκχωρεί αρμοδιότητα για τη σύναψη συμφωνιών με τη χρήση του Διαδικτύου σε πράκτορες-αντιπροσώπους μην επιτρέποντας τους οποιαδήποτε διακριτική ευχέρεια και δυνατότητα πρωτοβουλίας. Αν ερμηνεύσουμε στενά το Άρθρο 5 παρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης αυτοί οι πράκτορες-αντιπρόσωποι αποτελούν κριτήριο για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αλλά το κριτήριο αυτό είναι πιθανό να μην ευσταθεί στις συνθήκες του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Τα Ερμηνευτικά Σχόλια περιλαμβάνουν την αποσαφήνιση του όρου του προσώπου αυτού ώστε να απαιτείται η ύπαρξη κάποιας ελάχιστης επιχειρηματικής κρίσης για την σύναψη μιας συμφωνίας ή την κατάρτιση ενός συμβολαίου. Η έννοια του εξαρτώμενου δεν περιλαμβάνει πρόσωπα που ρόλος τους είναι μόνο να λαμβάνουν την θετική απάντηση ενός πελάτη για την κατανάλωση ενός προϊόντος ή την αποδοχή μιας υπηρεσίας με όρους και συνθήκες προκαθορισμένους από την αλλοδαπή επιχείρηση. Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 της Πρότυπης Σύμβασης ορίζεται ότι μια αλλοδαπή επιχείρηση δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση εάν διεξάγει επιχειρηματικές δραστηριότητες μέσω ενός μεσίτη, ενός γενικού πράκτορα «επί προμηθεία» ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου από την επιχείρηση πράκτορα (independent agent), εφόσον τα πρόσωπα αυτά λειτουργούν στο πλαίσιο της συνήθους εργασίας τους.

Το ζήτημα περιστρέφεται στο ερώτημα εάν το κριτήριο του εξαρτώμενου προσώπου ως κριτηρίου για τη μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το Άρθρο 5 παρ. 5 πρέπει να ερμηνεύεται με τη στενή έννοια του δικαιώματος για εκπροσώπηση της αλλοδαπής επιχείρησης και σύναψης συμφωνιών στο όνομά της ή θα πρέπει να απαιτείται και κάποιος βαθμός επιχειρηματικής κρίσης, όπως προκύπτει από τα υπάρχοντα Ερμηνευτικά Σχόλια στο Άρθρο 5, τις προτεινόμενες τροποποιήσεις στα Ερμηνευτικά Σχόλια και την ιστορική μεταβολή του κριτηρίου του πράκτορα-αντιπροσώπου για τη μόνιμη εγκατάσταση.

¹⁶⁴ Είναι αδιάφορο αν τα πρόσωπα αυτά είναι φυσικά ή νομικά, υπάλληλοι ή όχι της αλλοδαπής επιχείρησης αρκεί να είναι πρόσωπα που εξαρτώνται από την επιχείρηση.

¹⁶⁵ Κατά το εγχώριο δίκαιο πολλών κρατών (κυρίως εκείνων που ο φορολογικός νόμος εισοδήματος πηγάζει από το Βρετανικό Δίκαιο), η πηγή του εισοδήματος και επακόλουθα η φορολογική υποχρέωση όσον αφορά στο εισόδημα μιας αλλοδαπής επιχείρησης στην φορολογική δικαιοδοσία του κράτους που δραστηριοποιείται καθορίζεται από τον χρόνο και τον τόπο της ολοκλήρωσης της σύμβασης. Βλ. Sprague, G.D., Boyle, M.P., 2001, "General Report", *International Fiscal Association*, San Francisco Congress, Kluwer.

Ερωτήματα σχετικά με την εξουσία και την δυνατότητα επιχειρηματικής πρωτοβουλίας του «αντιπροσώπου» έχουν προκύψει παλαιότερα αλλά στο ηλεκτρονικό εμπόριο το θέμα είναι κρίσιμο και απαντάται συχνότερα.¹⁶⁶

Παρατίθενται οι ακόλουθοι προβληματισμοί:

- Τι σημαίνει για τους σκοπούς του Άρθρου 5 παρ. 5 «η εξουσία να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της (αλλοδαπής) επιχείρησης;»

Η έννοια της εξουσιοδότησης να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης πρέπει να ερμηνεύεται ως ένα πρόσωπο το οποίο εμπιστεύεται η αλλοδαπή επιχείρηση με πραγματική εξουσία να λαμβάνει αποφάσεις και του οποίου οι δραστηριότητες στην φορολογική επικράτεια του κράτους που δεσμεύουν την αλλοδαπή επιχείρηση απορρέουν από αυτήν τη δύναμη και την διακριτική εξουσία.

I. Ιστορικό παρελθόν του κριτηρίου

Ο κανόνας του πράκτορα-αντιπροσώπου αποτελεί ένα εναλλακτικό κριτήριο του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον προσδιορισμό της μόνιμης εγκατάστασης.¹⁶⁷ Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται μόνο όταν η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας στο άλλο Κράτος.¹⁶⁸ Ανέκαθεν αυτό δεν ίσχυε. Με την πρώτη εισαγωγή του κριτηρίου, απαιτείτο εγκατάσταση του προσώπου στο Κράτος¹⁶⁹ ώστε να μην θεωρούνται οι περιπλανώμενοι

¹⁶⁶ Για περαιτέρω συζήτηση στα ίδια θέματα υπό το πρίσμα της «παλαιάς» οικονομίας βλ. Williams, R.L., 1976, "Permanent Establishment in the United States", *Tax Lawyer*, Vol. 29, No. 2, σ. 277. Εκτός άλλων, ο Williams συζητάει εάν ο κανόνας του αντιπροσώπου-πράκτορα για τη μόνιμη εγκατάσταση της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. και παλαιότερων συνθηκών των Η.Π.Α. διαφέρουν στο ζήτημα εάν η «απλή τυπική εξουσιοδότηση» για την αποδοχή παραγγελιών σε συγκεκριμένες τιμές και προκαθορισμένους όρους συνιστούν τον αντιπρόσωπο-πράκτορα μόνιμη εγκατάσταση. Ο Williams καταλήγει ότι ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι παλαιότερες συνθήκες απαιτούσαν μεγαλύτερη διακριτική εξουσία, «έναν πλανόδιο έμπορος και λοιπό βοηθητικό προσωπικό που μπορεί να είναι εξουσιοδοτημένο για την απλή εκτέλεση αποδοχής παραγγελιών σε συγκεκριμένες τιμές και προκαθορισμένα αντικείμενα δεν θα πρέπει να αποτελούν αντιπρόσωπο-πράκτορα που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.» Βλ. επίσης Dale, H.P., 1987, "Effectively Connected Income", *42 Tax L. Rev.* 689 στο κείμενο που συνοδεύει την υποσημείωση 346 (σημειώνοντας την παραπομπή στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης «όχι στην απλή ύπαρξη της εξουσίας του πράκτορα να δεσμεύσει την επιχείρηση αλλά στο εύρος της εξουσίας».

¹⁶⁷ Κατά το γενικό ορισμό που δίνεται με την παρ. 1 του Μοντέλου, καθώς και στην πλειοψηφία των Συμβάσεων, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω του οποίου η επιχείρηση διεξάγει το σύνολο ή ένα μέρος των εργασιών της. Ειδικότερα, σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δράσης, μέσω του οποίου οι εργασίες της αλλοδαπής επιχείρησης, ασκούνται εν όλω ή εν μέρει. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, τα εννοιολογικά στοιχεία του όρου μόνιμη εγκατάσταση είναι τα εξής: α) Καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας β) το σύνολο ή το μέρος των εργασιών της επιχείρησης να διεξάγεται μέσω αυτού του τόπου και γ) οι εργασίες της επιχείρησης να έχουν κάποιο βαθμό μονιμότητας. Βλ. και Arvid A. Skaar, 1991, "Permanent Establishment", *Kluwer Law and Taxation Publishers*, σ. 469.

¹⁶⁸ Βλ. Παρ. 35 στα Ερμηνευτικά Σχόλια στο Άρθρο 5 παρ. 5: «Εάν αποδεικνύεται ότι η αλλοδαπή επιχείρηση έχει μόνιμη εγκατάσταση με την έννοια των παρ. 1 and 2 (υποκείμενη στους περιορισμούς της παρ. 4), δεν είναι απαραίτητο να αποδειχθεί ότι το πρόσωπο ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης σύμφωνα με την παρ. 5.»

¹⁶⁹ Βλ. C.516.M.175.1929.II, Κοινωνία των Εθνών, Φορολογική Επιτροπή, Έκθεση στο Συμβούλιο στις Εργασίες της Πρώτης Συνεδρίασης της Επιτροπής, (the "1929 Report").

έμποροι ως μόνιμη εγκατάσταση.¹⁷⁰ Σήμερα, η εξουσιοδότηση για τη σύναψη συμφωνιών σύμφωνα με τις οδηγίες της αλλοδαπής επιχείρησης επαρκούν για τον καθορισμό ενός εξαρτώμενου προσώπου ως μόνιμης εγκατάστασης.¹⁷¹

Η έννοια του εξαρτώμενου προσώπου ως μόνιμης εγκατάστασης απαντάται από τα πρώτα σχέδια για το σημερινό Πρότυπο της Σύμβασης. Στο άρθρο 5 του προσχεδίου προς την Κοινωνία των Εθνών το 1927 αναφερόταν:

«Το εισόδημα από οποιαδήποτε βιομηχανική, εμπορική ή αγροτική δραστηριότητα και από οποιεσδήποτε εμπορικές δραστηριότητες ή επαγγέλματα θα φορολογείται στο Κράτος στο οποίο τα πρόσωπα που έχουν τον έλεγχο της δραστηριότητας ή απασχολούνται με την εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα έχουν μόνιμη εγκατάσταση.

Τα πραγματικά διαχειριστικά κέντρα, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τα υποκαταστήματα, τα εργοστάσια, οι αντιπροσωπείες, οι αποθηκευτικοί χώροι, τα γραφεία, οι αποθήκες αποθεμάτων, τα αποθετήρια θα αντιμετωπίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις. Το γεγονός ότι μπορεί να υπάρχουν επιχειρηματικές δοσοληψίες με ένα αλλοδαπό κράτος μέσω ενός ανεξάρτητου πράκτορα ή μεσίτη επί προμηθεία δεν θα σημαίνει ότι αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό».¹⁷²

Τον Οκτώβριο του 1929,¹⁷³ σε μια προσπάθεια να αποσαφηνιστούν οι όροι «ανεξάρτητος πράκτορας» και «μόνιμη εγκατάσταση», η Φορολογική Επιτροπή διαπίστωσε την ύπαρξη τεσσάρων κριτηρίων σε διαφορετικά κράτη για την αποκρυστάλλωση αυτών των όρων. Ουσιαστικά το πρώτο οδήγησε στην σημερινή προϋπόθεση της εξουσιοδότησης για την κατάρτιση συμβολαίων:

¹⁷⁰ Arvid A. Skaar, 1991, “Permanent Establishment”, *Kluwer Law and Taxation Publishers*, υποσημείωση 47 σ. 473.

¹⁷¹ Βασισμένο στις αρχές του ιδιωτικού δικαίου, πρέπει να τονιστεί ότι είναι σημαντικό ότι είναι αδιάφορο αν το συμβόλαιο υπογράφεται τελικά από άλλο πρόσωπο στην έδρα της επιχείρησης στην αλλοδαπή, αρκεί το εξουσιοδοτημένο πρόσωπο να διαπραγματεύεται όλα τα στοιχεία και τις λεπτομέρειες του συμβολαίου κατά τρόπο που δεσμεύει την αλλοδαπή επιχείρηση. Βλ. π.χ. Roberts, S.I., 1993, “The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View (Part One)”, *Intertax*, 1993/9 396. Βλ. επίσης Jones, A.F., and Ward, D.A., 1993, “Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention”, *European Taxation*.

¹⁷² Προσχέδιο της Διμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας, Άρθρο 5, στη Διπλή Φορολόγηση και Φοροαποφυγή, 1927, Έκθεση της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων για τη Διπλή Φορολόγηση και Φοροαποφυγή, σ. 10-11.

¹⁷³ C.516.M.175.1929.II, Κοινωνία των Εθνών, Φορολογική Επιτροπή, Έκθεση Fiscal Committee, Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee, October, 1929 (the “1929 Report”).

Το πρώτο είναι κριτήριο νομικής φύσεως καθορίζοντας τα πρόσωπα που εξαρτώνται από μια επιχείρηση σε αυτά που έχουν επαρκείς εξουσίες ώστε να μπορούν να καταρτίζουν συμβόλαια δεσμευτικά για την επιχείρηση.¹⁷⁴

Δεδομένης της ανεπάρκειας καθενός από τα τέσσερα κριτήρια που αναφέρθηκαν, η Επιτροπή πρότεινε την γενική αρχή ότι μια αλλοδαπή επιχείρηση θα είχε μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος εάν «εμπλεκόταν συστηματικά σε επιχειρηματικές σχέσεις με ένα άλλο κράτος μέσω ενός προσώπου που ήταν εγκατεστημένο εκεί και ήταν εξουσιοδοτημένο να ενεργεί για λογαριασμό του». Εφαρμόζοντας αυτήν την αρχή, η Επιτροπή ανέφερε ότι ένα εξαρτώμενο πρόσωπο για να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να λειτουργεί υπό μια από πέντε συνθήκες.¹⁷⁵

Σε αυτό το χρονικό σημείο απαιτείτο η ύπαρξη προκαθορισμένου τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας για το εξαρτώμενο πρόσωπο:

Τα κυριότερα στοιχεία της σχέσης ανάμεσα στο πρόσωπο και την αλλοδαπή επιχείρηση που συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση είναι:

- (1) Η εξουσιοδότηση που δίνεται να ενεργεί για λογαριασμό της αλλοδαπής και
- (2) Η συστηματική διεξαγωγή αυτών των συναλλαγών και

¹⁷⁴

Τα τέσσερα αυτά κριτήρια ήταν:

- (α) Το πρώτο είναι κριτήριο νομικής φύσεως καθορίζοντας τα πρόσωπα που εξαρτώνται από μια επιχείρηση σε αυτά που έχουν επαρκείς εξουσίες ώστε να μπορούν να καταρτίζουν συμβόλαια δεσμευτικά για την επιχείρηση. Η Επιτροπή έκρινε ότι αυτό το κριτήριο ήταν αποδεκτό αλλά δεν μπορούσε να εφαρμοσθεί σε κάθε περίπτωση.
- (β) Σύμφωνα με το δεύτερο κριτήριο, δεν υπάρχει «μόνιμη εγκατάσταση» αν ο πράκτορας δεν έχει προκαθορισμένο τόπο εγκατάστασης. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις στις οποίες η παρουσία ενός πράκτορα μπορεί να καθορίζει μόνιμη εγκατάσταση για μια αλλοδαπή επιχείρηση αν και στην πραγματικότητα η επιχείρηση δεν διαθέτει προκαθορισμένα γραφεία. Αυτό ισχύει συνήθως στις ασφαλιστικές υπηρεσίες και σε εμπορικές αντιπροσωπείες.
- (γ) Το τρίτο κριτήριο λαμβάνει υπόψη τις σχέσεις που αναπτύσσονται ανάμεσα στον πράκτορα και την επιχείρηση και θεωρούνται εξαρτώμενα τα πρόσωπα που λαμβάνουν σταθερές αποδοχές. Αυτός μπορεί να είναι σημαντικός παράγοντας αλλά δεν είναι ο καθοριστικός για τον ορισμό ενός εξαρτώμενου προσώπου και στη συνέχεια μόνιμης εγκατάστασης.
- (δ) Το τέταρτο κριτήριο αφορούσε στη συνέχεια και διάρκεια των σχέσεων ανάμεσα στον πράκτορα και την επιχείρηση. Αυτό το κριτήριο δεν μπορεί να θεωρηθεί απόλυτο και απαιτεί στενότερη ερμηνεία.

¹⁷⁵

- (1) Διεξάγει όλες ή μέρος των εργασιών του σε γραφεία ή άλλους χώρους που του διατέθηκαν από την επιχείρηση,
- (2) Τα γραφεία ή άλλοι χώροι που το πρόσωπο διεξάγει όλες ή μέρος των εργασιών του χαρακτηρίζονται από εξωτερικές επιγραφές ως κτίριο της ίδιας της επιχείρησης,
- (3) Όταν κατέχει απόθεμα αγαθών που ανήκει στην επιχείρηση με σκοπούς πώλησης εκτός αν πρόκειται για δείγματα,
- (4) Όταν διαθέτει επιχειρηματικά γραφεία στο κράτος, είναι πλήρως εξουσιοδοτημένο και καταρτίζει συχνά συμβόλαια για λογαριασμό της επιχείρησης που το απασχολεί ή
- (5) Όταν είναι υπάλληλος της επιχείρησης που διεξάγει επιχειρηματικές δραστηριότητες για λογαριασμό της επιχείρησης και εισπράττει αποζημίωση για αυτό.

(3) Η διεξαγωγή αυτών των συναλλαγών σε μια *εγκατάσταση*.¹⁷⁶

Το 1930 η Επιτροπή αναίρεσε την προϋπόθεση της ύπαρξης εγκατάστασης για το εξαρτώμενο πρόσωπο μειώνοντας σε τρεις (από τις αρχικές πέντε) τις συνθήκες κάτω από τις οποίες το εξαρτώμενο πρόσωπο συνιστά μόνιμη εγκατάσταση για την αλλοδαπή επιχείρηση.¹⁷⁷

Το 1935, η φράση «ένας αντιπρόσωπος ξεκάθαρα ανεξάρτητος» αντικαταστάθηκε από την φράση «καλόπιστος πράκτορας ανεξάρτητης φύσεως» που χρησιμοποιήθηκε στα προηγούμενα προσχέδια και πρωτόκολλα.¹⁷⁸

Ακολουθώντας στενά τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης του Πρωτοκόλλου του 1935 και των Προτύπων Συμβάσεων του Μεξικού και του Λονδίνου¹⁷⁹ (που ακολούθησαν το Πρωτόκολλο του 1935), η Φορολογική Επιτροπή στον Οργανισμό για την Ευρωπαϊκή Συνεργασία¹⁸⁰ πρότεινε την υιοθέτηση μιας νέας ρήτρας για την μόνιμη εγκατάσταση. Με ορισμένες εξαιρέσεις μικρής σημασίας το Άρθρο που υποβλήθηκε το 1958 ταυτίζεται με αυτό στην Πρότυπη Σύμβαση όπου το εξαρτώμενο πρόσωπο ορίζεται ως «ένα πρόσωπο που έχει και εξασκεί συχνά την εξουσία να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης.»

Παραθέτοντας την Έκθεση του 1928 της Κοινωνίας των Εθνών, τα Ερμηνευτικά Σχόλια του 1958 επεξηγούσαν ότι τα πρόσωπα που μπορεί να στοιχειοθετήσουν μόνιμη εγκατάσταση «πρέπει να

¹⁷⁶ Η Έκθεση του 1929.

¹⁷⁷ Μόνιμη εγκατάσταση υφίσταται όταν το εξαρτώμενο πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στο κράτος:
(α) Είναι πλήρως εξουσιοδοτημένο που συστηματικά καταρτίζει συμβόλαια για λογαριασμό της επιχείρησης που αντιπροσωπεύει,
(β) Δεσμεύεται από συμβόλαιο εργασίας και συχνά διενεργεί εμπορική δραστηριότητα για λογαριασμό της επιχείρησης με αντάλλαγμα αποζημίωση από την επιχείρηση,
(γ) Συστηματικά κατέχει αποθήκες αγαθών ή αποθέματα αγαθών που ανήκουν στην επιχείρηση με σκοπό την πώληση.

¹⁷⁸ C.252.M.124, Κοινωνία των Εθνών, Φορολογική Επιτροπή, Έκθεση προς το Συμβούλιο την Πέμπτη Συνεδρίαση της Επιτροπής, Άρθρο 2 (γ) του Πρωτοκόλλου στο Παράρτημα του Αναθεωρημένου Κειμένου του Προσχεδίου Σύμβασης για την Κατανομή του Εισοδήματος από Επιχειρήσεις στα Κράτη για σκοπούς φορολογίας (Ιούνιος 1935) (το Πρωτόκολλο του 1935).

¹⁷⁹ Άρθρο V στα Πρωτόκολλα των Προσχεδίων Συμβάσεων του Μεξικού και του Λονδίνου. Το 1946 η Κοινωνία των Εθνών εξέδωσε δυο πρότυπες συμβάσεις (οι επονομαζόμενες Πρότυπες Συμβάσεις του Μεξικού (1943) και Λονδίνου (1946)) ως εκσυγχρονισμό στις Πρότυπες Συμβάσεις του 1928. Βλ. C.88.M.88.1846.Π.Α. Κοινωνία των Εθνών, Φορολογική Επιτροπή, 1946, Πρότυπες Φορολογικές Συμβάσεις του Λονδίνου και του Μεξικού, Ερμηνευτικά Σχόλια και Κείμενο. Η αντιμετώπιση και ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης και στις δυο συμβάσεις παρέμειναν ίδια με το λεκτικό που χρησιμοποιήθηκε στο Πρωτόκολλο του 1935 και προστέθηκαν παρατηρήσεις: (i) για να χαρακτηριστεί ένα εργοτάξιο μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να χρησιμοποιείται τουλάχιστον για ένα έτος, (ii) οι εμπορικοί ταξιδιώτες δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση εκτός και εάν πληρούν τα κριτήρια αυτής (iii) η επαφή πελατών της τοπικής αγοράς με μια αλλοδαπή επιχείρηση από έναν μεσίτη και οι ενέργειες ενός πράκτορα επί προμήθεια που ενεργεί στο όνομα του για μια ή περισσότερες αλλοδαπές επιχειρήσεις και λαμβάνει το σύνθετο ποσοστό προμήθειας δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση για την αλλοδαπή επιχείρηση.

¹⁸⁰ Ο Οργανισμός αναδιοργανώθηκε σε Οργανισμό Οικονομικής Σταθερότητας και Ανάπτυξης το 1961 όταν οι Η.Π.Α. και ο Καναδάς συμμετείχαν για πρώτη φορά.

περιορίζονται σε αυτά που είναι εξαρτώμενα, από νομική και οικονομική άποψη, από την επιχείρηση της οποίας διεξάγουν τις επιχειρηματικές εργασίες.»¹⁸¹ Μόνο εξαρτώμενα πρόσωπα που «μέσα στα πλαίσια της εξουσίας με την οποία έχουν εξουσιοδοτηθεί ή μέσα στην φύση των επιχειρηματικών εργασιών της αλλοδαπής, λαμβάνουν μέρος σε κάποιο βαθμό στις επιχειρηματικές δραστηριότητες στο άλλο Κράτος» θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις.¹⁸²

Το ζήτημα της κατάρτισης συμβολαίων κατά τύπο και όχι κατ' ουσίαν αντιμετωπίστηκε κάπως αμφιλεγόμενα στα Ερμηνευτικά Σχόλια του 1958. Το ερώτημα που τέθηκε είναι πόση εξουσία απαιτείται για ένα πρόσωπο ώστε να θεωρηθεί ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Σε προηγούμενα προσχέδια, στα Ερμηνευτικά Σχόλια αναφερόταν ότι απαιτείτο «γενική εξουσία». Αυτή η διατύπωση μεταβλήθηκε το 1958 σε «επαρκή εξουσία.» Επεξηγώντας αυτή τη μεταβολή, τα Ερμηνευτικά Σχόλια του 1958 παραθέτουν:

1. Στην πράξη, η εξουσία των πρακτόρων θα έπρεπε να περιορισθεί σε κάποιο βαθμό.
2. Για λόγους διοικητικής ευκολίας και απλότητας, η Επιτροπή είχε την πεποίθηση ότι «ήταν θεμιτό να αποφευχθούν οι δυσκολίες που θα προέκυπταν εάν το ακριβές εύρος της εξουσίας έπρεπε να καθορισθεί με αναφορές σε παρόμοιες περιπτώσεις.»¹⁸³

Έτσι, τα Ερμηνευτικά Σχόλια εστίασαν αποκλειστικά:

«...στην φύση της εξουσίας που εκχωρείται στο πρόσωπο, εν συντομία εάν έχει και εξασκεί συχνά την εξουσία να καταρτίζει συμβόλαια στον όνομα της επιχείρησης.»¹⁸⁴

Το ίδιο λεκτικό και επεξήγηση απαντάται και στο Προσχέδιο Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. του 1963 και στα Ερμηνευτικά Σχόλια.¹⁸⁵

Η ουσία και το εύρος της εξουσίας του προσώπου διαφαίνεται από τις δραστηριότητες που αυτό διεξάγει για την αλλοδαπή επιχείρηση ώστε να κριθεί αν αυτό αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά το Άρθρο5 παρ. 5, όπως εμφανίζεται και στα Ερμηνευτικά Σχόλια του 1977:

«...Ένα πρόσωπο που είναι εξουσιοδοτημένο να διαπραγματεύεται όλα τα στοιχεία και τις λεπτομέρειες ενός συμβολαίου με τρόπο δεσμευτικό για την επιχείρηση μπορεί να

¹⁸¹ παράγραφος 4.14.

¹⁸² παράγραφος 4.15.

¹⁸⁵ C(63)87, Οργανισμός Οικονομικής Σταθερότητας και Ανάπτυξης, Προσχέδιο Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης στο Εισόδημα και το Κεφάλαιο.

ειπωθεί ότι εξασκεί την εξουσία σε εκείνο το Κράτος, ακόμα και αν το συμβόλαιο υπογράφεται από άλλο πρόσωπο στο Κράτος που η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη».¹⁸⁶

Τα Ερμηνευτικά Σχόλια για τη Συνθήκη αναθεωρήθηκαν το 1992¹⁸⁷ και 1994.¹⁸⁸ Η αναθεώρηση του 1994 προσέθεσε άλλον έναν παράγοντα ώστε να διαφυλάττεται ότι το λεκτικό του άρθρου 5 παρ. 5 δεν θα ερμηνεύεται στην κυριολεξία και στενά:

«...Η φράση «εξουσία να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης» δεν περιορίζει την έννοια σε συμβόλαια που το πρόσωπο εισέρχεται σε συμβόλαια στην κυριολεξία επ' ονόματι της αλλοδαπής επιχείρησης αλλά ισχύει και για πρόσωπα που καταρτίζουν συμβόλαια που δεσμεύουν την επιχείρηση ακόμα και αν δεν είναι στο όνομά της».¹⁸⁹

Τα ισχύοντα Ερμηνευτικά Σχόλια, όπως τροποποιήθηκαν στις 29 Απριλίου 2000 περιλαμβάνουν και τα δυο ανωτέρω σημεία.

II. Προτεινόμενες Μετατροπές

Τον Οκτώβριο 2001, ο Ο.Ο.Σ.Α. εξέδωσε ένα προσχέδιο που περιείχε διάφορες προτεινόμενες αλλαγές στην Πρότυπη Σύμβαση και τα Ερμηνευτικά Σχόλια. Το προσχέδιο περιλάμβανε και προτάσεις για την καλύτερη ερμηνεία του κριτηρίου του εξαρτώμενου προσώπου για τη μόνιμη εγκατάσταση του Άρθρου 5 παρ. 5 και του ανεξάρτητου πράκτορα του Άρθρου 5 παρ. 6. Το προτεινόμενο ερμηνευτικό σχόλιο τονίζει την ανάγκη για το διαχωρισμό των δυο κριτηρίων για τη μόνιμη εγκατάσταση. Πρώτον, το πρόσωπο πρέπει να έχει ένα συγκεκριμένο εύρος εξουσίας. Δεύτερον, πρέπει να είναι εξαρτώμενο πρόσωπο. Οι περισσότερες από τις προσθήκες αναφέρονται στο δεύτερο κριτήριο (αναγνώριση στοιχείων ανεξαρτησίας έναντι εξάρτησης του αντιπροσώπου).¹⁹⁰

¹⁸⁶ Παράγραφος 32 των Ερμηνευτικών Σχολίων στο Άρθρο 5, Πρότυπη Σύμβαση Φορολογίας και Ερμηνευτικά Σχόλια του 1977.

¹⁸⁷ Βλ. την Έκθεση με τίτλο «Η αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης» όπως υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο του Ο.Ο.Σ.Α. στις 23 Ιουλίου 1992.

¹⁸⁸ Έκθεση με τίτλο «Επικαιροποίηση του 1994 στην Πρότυπη Σύμβαση Φορολογίας» όπως υιοθετήθηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α. στις 31 Μαρτίου 1994 (η Έκθεση του 1994).

¹⁸⁹ Παράγραφος 32 των Ερμηνευτικών Σχολίων στο Άρθρο 5, Έκθεση του 1994.

¹⁹⁰ Η εξάρτηση του προσώπου «καθορίζεται από το βαθμό που το πρόσωπο εξασκεί ελευθερία κατά τη διεξαγωγή επιχειρηματικών εργασιών για λογαριασμό της αλλοδαπής μέσα στο εύρος της εξουσίας που της εκχωρείται από τη μεταξύ τους συμφωνία.» Προτεινόμενη παράγραφος 38.4 στα Ερμηνευτικά Σχόλια στο Άρθρο 5. Ένας ανεξάρτητος πράκτορας από την άλλη «τυπικά θα είναι υπεύθυνος για τα αποτελέσματα των πράξεών του στην αλλοδαπή επιχείρηση αλλά δεν θα υπόκειται σε σημαντικό έλεγχο αναφορικά με τον τρόπο που διεξάγονται οι εργασίες. Δεν θα υπόκειται σε λεπτομερείς οδηγίες από την αλλοδαπή επιχείρηση για τον τρόπο διεξαγωγής των εργασιών. Είναι γεγονός ότι η αλλοδαπή επιχείρηση βασίζεται στις ειδικές δεξιότητες και γνώσεις του πράκτορα και αυτό αποτελεί δείγμα της ανεξαρτησίας του.»

- Κατάρτιση συμβολαίων και επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο

Όσον αφορά στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο το πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι να ερμηνευθεί το κριτήριο του αντιπροσώπου ως μόνιμης εγκατάστασης κατά το Άρθρο 5 παρ. 5 σε πολύ ευρεία παρά σε στενή έννοια. Θα μπορούσε να προστεθεί στα Ερμηνευτικά Σχόλια ότι ακόμα και αν η αλλοδαπή επιχείρηση δεν συμμετέχει ενεργά στην κατάρτιση του συμβολαίου με τον πελάτη τη στιγμή που διαμορφώνεται η συμφωνία, εάν το πρόσωπο που καταρτίζει το συμβόλαιο απλά ακολουθεί τις οδηγίες που έχουν δοθεί από την αλλοδαπή επιχείρηση η οποία στην ουσία διατηρεί τη διακριτική ευχέρεια να καθορίσει τους όρους της εμπορικής συναλλαγής, αυτό το πρόσωπο δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως πρόσωπο που καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης κατά την έννοια του Άρθρου 5 παρ. 5.

Κέντρα τηλεφωνικών πωλήσεων. Τα τελευταία χρόνια, αρκετές εταιρίες έχουν ιδρύσει ή συμβληθεί με κεντρικά τηλεφωνικά κέντρα των οποίων το προσωπικό «καταρτίζει συμβόλαια» επ' ονόματι της εταιρίας με πελάτες. Η περιοχή που δραστηριοποιείται ένα τηλεφωνικό κέντρο μπορεί να είναι εθνική, περιφερειακή ή παγκόσμια. Ο ρόλος ενός τηλεφωνικού κέντρου είναι να λειτουργεί ως σύνδεσμος ανάμεσα στην επιχείρηση και τους πελάτες της. Σε γενικές γραμμές, οι δραστηριότητες του προσώπου αυτού περιορίζονται σε υπηρεσίες τηλεφωνικής υποστήριξης πελατών παρέχοντας λεπτομέρειες για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες και αποδοχής παραγγελιών πελατών σε τιμές και συνθήκες προκαθορισμένες από την αλλοδαπή επιχείρηση.

Σύμφωνα με το συμβολαιογραφικό δίκαιο, το πρόσωπο «καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης». Εντούτοις, σε πολλές περιπτώσεις, τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν τη διακριτική ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τους προκαθορισμένους όρους όταν λειτουργούν. Το προσωπικό των τηλεφωνικών κέντρων που έχει ως μοναδική αρμοδιότητα να αποδέχεται παθητικά τηλεφωνικές παραγγελίες πελατών δεν νοείται ως πρόσωπο που «εμπλέκει την αλλοδαπή επιχείρηση σε κάποιο βαθμό σε επιχειρηματικές δραστηριότητες στο αντίστοιχο Κράτος». ¹⁹¹ Οι δραστηριότητες των τηλεφωνικών κέντρων δεν αντανακλούν το εύρος της εξουσίας που διαμορφώνει μια ξεχωριστή μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος φιλοξενίας. ¹⁹² Τίθεται το ερώτημα εάν υπάρχει οποιαδήποτε μορφή εξουσιοδότησης σε αυτές τις συνθήκες ¹⁹³ και αν αυτά τα πρόσωπα πρέπει να θεωρούνται ότι διαθέτουν επαρκή εξουσία για να δεσμεύουν την εξουσία. ¹⁹⁴

¹⁹¹ Παράγραφος 32 των Ερμηνευτικών Σχολίων στο Άρθρο 5.

¹⁹² Παράγραφος 3.12 των Ερμηνευτικών Σχολίων, 1958, πρώτη Έκθεση της Φορολογικής Επιτροπής, Εξάλειψη της Διπλής Φορολογίας, Οργανισμός για την Ευρωπαϊκή Συνεργασία.

¹⁹³ Παράγραφος 4.15 Ερμηνευτικών σχολίων στο άρθρο 5. Ένα άλλο ενδιαφέρον ερώτημα που τίθεται είναι εάν τα συμβόλαια που καταρτίζονται αφορούν αλλοδαπούς ή τοπικούς πελάτες. Στο βαθμό που το τηλεφωνικό κέντρο παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σε αλλοδαπούς πελάτες υπάρχει ακόμα λιγότερη υποστήριξη στην άποψη

Ήδη από τα Ερμηνευτικά Σχόλια του 1958 διακρίνεται η ανάγκη να καθορισθεί το εύρος της εξουσίας που απαιτείται ώστε ένα πρόσωπο να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση και να ελαττωθούν οι διαμάχες των διοικήσεων για το δικαίωμα φορολόγησης.¹⁹⁵

Στην ψηφιακή οικονομία, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο μπορούν να εξουσιοδοτούν σε άμεσο χρόνο πρόσωπα σε Κράτη να καταρτίζουν συμβόλαια στο όνομά τους χωρίς να εμπλέκονται καθόλου στην κατάρτιση του συμβολαίου και στην ουσία να μην εκχωρούν καθόλου εξουσία. Στην περίπτωση των τηλεφωνικών κέντρων η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει εκχωρήσει άλλη αρμοδιότητα εκτός από την επικύρωση πράξεων που η αλλοδαπή έχει ήδη αποφασίσει.

Σε πολλές περιπτώσεις, το τηλεφωνικό κέντρο είναι εξαρτώμενο πρόσωπο με την έννοια του άρθρου 5 παρ. 5 αλλά αν το πρόσωπο αυτό έχει την απαιτούμενη εξουσία για να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση είναι λιγότερο ξεκάθαρο. Εάν από τη μία πλευρά ο στόχος είναι η διοικητική ευκολία, τότε το πρόσωπο συνιστά μόνιμη εγκατάσταση εφόσον οι δραστηριότητές του οδήγησαν στην κατάρτιση ενός συμβολαίου και η αλλοδαπή επιχείρηση δεσμεύεται από αυτό το συμβόλαιο. Εάν από την άλλη πλευρά, απαιτείται κάποια επιχειρηματική κρίση από το πρόσωπο για να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, τότε το τηλεφωνικό κέντρο δεν μπορεί να αποτελέσει καθώς η δραστηριότητά του δεν μπορεί να δικαιολογήσει την φορολόγηση του εισοδήματος μιας αλλοδαπής επιχείρησης που δεν διαθέτει άλλη φυσική παρουσία σε αυτό το Κράτος.

Κέντρα επεξεργασίας δεδομένων. Παρόμοια ερωτήματα ανακύπτουν στην περίπτωση των κέντρων επεξεργασίας δεδομένων και δραστηριότητες μεσαζόντων στο ηλεκτρονικό εμπόριο όπου κάποιος μπορεί να υποστηρίξουν ότι το λογισμικό «καταρτίζει το συμβόλαιο». Θα πρέπει ένας Η/Υ στον οποίο «τρέχει» ένα πρόγραμμα που φιλοξενεί μια βάση δεδομένων ενός δικτυακού τόπου ή άλλος παρόμοιος μηχανισμός επικοινωνίας με τους πελάτες να θεωρείται ως εξαρτώμενο πρόσωπο με εξουσία να καταρτίζει συμβόλαια και να συνιστά έτσι μόνιμη εγκατάσταση;¹⁹⁶ Επιπλέον τίθεται το ερώτημα εάν η «νοημοσύνη» που εμπεριέχεται στο λογισμικό επηρεάζει τον προσδιορισμό της μόνιμης εγκατάστασης. Κάποιοι εξομοιώνουν τις «λειτουργίες που επιτυγχάνονται μέσω του λογισμικού» με τις «λειτουργίες που

ότι οι τα τηλεφωνικά κέντρα εμπλέκουν την αλλοδαπή επιχείρηση στην οικονομική ζωή της φορολογικής διοίκησης του Κράτους και αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση.

¹⁹⁴ Βλ. C.516.M.175.1929.II, Κοινωνία των Εθνών, Φορολογική Επιτροπή, Έκθεση προς το Συμβούλιο για τις Εργασίες της Πρώτης Συνεδρίασης της Επιτροπής, Οκτώβριος 1929 («η Έκθεση του 1929»).

¹⁹⁵ Η Πρώτη Έκθεση της Φορολογικής Επιτροπής, Εξάλειψη της Διπλής Φορολογίας, Οργανισμός για την Ευρωπαϊκή Συνεργασία, (Σεπτέμβριος 1958).

¹⁹⁶ Βλ. και Thorpe, K.E., 1997, "International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?", 11 Emory Int'l L. Rev. σ. 633 (αναγνωρίζοντας ότι σύμφωνα με την Πρότυπη Σύμβαση, ένα λογισμικό δεν θα μπορούσε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση γιατί δεν είναι «πρόσωπο»).

επιτυγχάνονται από το λογισμικό» και υποστηρίζουν ότι το κριτήριο για το εξαρτώμενο πρόσωπο πρέπει να ισχύει για τους «πράκτορες λογισμικού» καθώς επιτελούν τις ίδιες εργασίες με τους ανθρώπους.¹⁹⁷

Ο κανόνας όμως δεν μπορεί να εφαρμοσθεί και στο λογισμικό:

Πρώτον, το πρόγραμμα λογισμικού δεν είναι πρόσωπο και σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια μόνο πρόσωπα μπορούν να αποτελέσουν μόνιμη εγκατάσταση. Αντίστοιχα, σύμφωνα με τον τρέχοντα ορισμό, ένα πρόγραμμα λογισμικού που επιτρέπει στην επιχείρηση να επικοινωνεί με πελάτες και να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης δεν αποτελεί εξαρτώμενο πρόσωπο που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση ανεξαρτήτως του επιπέδου «τεχνητής νοημοσύνης» που έχει προγραμματισθεί στο λογισμικό.

Ακόμα σημαντικότερο είναι το γεγονός ότι δεν μπορεί να προσωποποιηθεί ένα πρόγραμμα λογισμικού. Ο κώδικας που εκτελείται είναι μια σειρά από αριθμούς ανεξάρτητα των λειτουργιών που εκτελούνται και το πρόγραμμα λογισμικού δεν διαθέτει επιχειρηματική κρίση.

Στο προηγούμενο παράδειγμα του τηλεφωνικού κέντρου, εάν το προσωπικό του δεν μπορεί να παρεκκλίνει από τους προκαθορισμένους όρους περισσότερο από το πρόγραμμα λογισμικού τότε δεν διαφέρει από αυτό. Τα νεότερα Ερμηνευτικά Σχόλια πάνω στο Άρθρο 5 για τους απομονωμένους διαμετακομιστές¹⁹⁸ καταδεικνύουν ότι δεν αποτελεί στοιχείο διάκρισης μόνο η ύπαρξη του ανθρώπινου παράγοντα αλλά η άσκηση επιχειρηματικής κρίσης.¹⁹⁹

η. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος

Το ζήτημα της φορολόγησης του εισοδήματος στο κράτος προέλευσης ή εγκατάστασης στις διεθνείς συναλλαγές σχετίζεται άμεσα και με τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος αυτού. Το εισόδημα μπορεί να

¹⁹⁷ Βλ. Schaefer B., 2000, “International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation”, *Santa Clara High Technology Law Journal*, σ. 211.σ. 208 και Buchanan, R.J., 2001, *The New-Millennium Dilemma: Does Reliance on the Use of Computer Servers and Websites in a Global Electronic Commerce Environment Necessitate a Revision to the Current Definition of a Permanent Establishment?* 54 *SMU L. Rev.* 2109.

¹⁹⁸ Stand-alone servers.

¹⁹⁹ Τα τελευταία χρόνια, ο Ο.Ο.Σ.Α. έχει αντιμετωπίσει προκλήσεις για την εφαρμογή των κανόνων της μόνιμης εγκατάστασης στα επιχειρηματικά μοντέλα του ηλεκτρονικού εμπορίου. Μια πρόκληση σχετίζεται με το κριτήριο της καθορισμένης επιχειρηματικής έδρας ως μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το Άρθρο 5 παρ. 1. Το ζήτημα διαμάχης για την εφαρμογή του Άρθρου 5 παρ. 1 στο ηλεκτρονικό εμπόριο επικεντρώνεται α) στο εάν η απλή παρουσία ενός δικτυακού τόπου σε μια δικαιοδοσία μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση και β) εάν μόνο ένας server συνιστά καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας ως μόνιμη εγκατάσταση. Τον Ιανουάριο του 2001 ο Ο.Ο.Σ.Α. δημοσίευσε τις τελικές αλλαγές στα Ερμηνευτικά Σχόλια στο Άρθρο 5 όπου το σημαντικό συμπέρασμα ήταν ότι ένας μόνος server μπορούσε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση αλλά ένα λογισμικό (όπως για παράδειγμα ένας δικτυακός τόπος) δεν συνιστά. Αυτές οι αλλαγές υιοθετήθηκαν από την Επιτροπή των Φορολογικών Υποθέσεων στις 22 Δεκεμβρίου 2000 και βασίστηκαν σε δυο προσχέδια της Νο. 1 Ομάδας Εργασίας (WP1) στις Φορολογικές Συμβάσεις και Σχετικά Ζητήματα που δημοσιεύθηκαν για δημόσιο σχολιασμό τον Οκτώβριο του 1999 και τον Μάρτιο του 2000.

προέρχεται από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών ή τα δικαιώματα. Ειδικά ζητήματα προκύπτουν για τον χαρακτηρισμό των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών και άυλων ψηφιοποιημένων προϊόντων, τα οποία δύνανται να χαρακτηρισθούν ως παροχή υπηρεσίας, ως παροχή δικαιώματος ή ως παράδοση αγαθού.²⁰⁰

Στην περίπτωση που δεν έχει υπογραφεί διακρατική συμφωνία για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, τα εισοδήματα από δικαιώματα κατά κύριο λόγο υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στο κράτος προέλευσης ενώ το εισόδημα που προέρχεται από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών γενικά υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης.

Αν και το πρότυπο μοντέλο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. δεν προβλέπει φορολόγηση των δικαιωμάτων στο κράτος προέλευσης, ορισμένες συμβάσεις μεταξύ κρατών το έχουν υιοθετήσει. Η φορολόγηση των δικαιωμάτων μπορεί να διαφέρει από την φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών και οι διμερείς συμβάσεις να προβλέπουν διαφορετικούς συντελεστές.²⁰¹

Ο Ο.Ο.Σ.Α. αναθεώρησε τα σχόλιά του στο άρθρο 12 του πρότυπου μοντέλου σύμβασης για να καλύψει την παροχή λογισμικού και όλων των πληροφοριών που παρέχονται σε ψηφιακή μορφή. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή λογισμικού εξαρτάται από την έκταση των δικαιωμάτων που παρέχονται στο χρήστη. Έτσι εάν παρέχεται στο χρήστη μόνο το δικαίωμα χρήσης του λογισμικού τότε αυτή η πράξη θεωρείται ως πώληση αγαθού ενώ εάν στο χρήστη παρέχεται και το δικαίωμα διανομής και αναπαραγωγής του λογισμικού τότε αυτό θεωρείται παραχώρηση δικαιώματος.²⁰²

θ. Ενδοομιλικές τιμολογήσεις (transfer-pricing)

Εντός ενός πολυεθνικού οργανισμού, το φαινόμενο των υποτιμολογήσεων και υπερτιμολογήσεων είναι συνήθης πρακτική φοροαποφυγής και επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι κατευθυντήριες αρχές του Ο.Ο.Σ.Α. για αυτό το θέμα αναφέρουν ότι για τον καθορισμό της πραγματικής τιμής για τις δραστηριότητες διαφορετικών κλάδων ή εταιριών ενός πολυεθνικού ομίλου πρέπει να λαμβάνονται

²⁰⁰ Βλ. Tillinghast David R. 1996, “The Impact of the Internet on the Taxation of Informational Transactions”, 50 BULL. I NT’L FISC. DOC. σ. 524.

²⁰¹ Στο πλαίσιο των Αρχών Φορολογικού Πλαισίου που υιοθέτησε ο ΟΟΣΑ το 1998 στην Οτάβα αναφέρεται “with regard to the OECD Model Tax Convention, clarifying how the concepts used in the Convention apply to electronic commerce, in particular; (b) to classify income for the purposes of taxation, such as the concepts of intangible property royalties, and services, and in particular as regards digitised information,” , το οποίο υποστηρίχθηκε και από την έκθεση της Συμβουλευτικής Τεχνικής Επιτροπής του ΟΟΣΑ {OECD Technical Advisory Group (TAG)}. Βλ. “Final Report—Tax Treaty Characterisation Issues arising From Ecommerce”, 2001, διαθέσιμη στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf> (πληρωμή για τηλεφόρτωση ψηφιοποιημένων πληροφοριών για κατανάλωση-χρήση και απόλαυση-χαρακτηρίζεται ως επιχειρηματικό εισόδημα και όχι δικαίωμα). Για το ζήτημα διαφορετικών συντελεστών βλέπε για παράδειγμα άρθρα XII, XIV P4, Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ιαπωνίας-Αμερικής, Μάρτιος 8 1971, 23 U.S.T. 967, 990, διαθέσιμη στην ιστοσελίδα <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/japan.pdf> (last visited Feb. 26, 2002) (συντελεστής παρακράτησης μερισμάτων 15% ενώ δικαιωμάτων 10%).

²⁰² Βλ. Andrew Halkyard και Steven Siekre, 2003, “E-commerce tax @ Hong Kong”, *Tax Planning International Review*, σ. 16-23.

υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε κλάδου, οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που είναι απαραίτητες, τα πάγια που χρησιμοποιούνται, τα υλικά, η τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και η κοινή πρακτική. Φυσικά, η τιμολογιακή πολιτική ενός ομίλου ή πολυεθνικού οργανισμού για την επιχειρηματικότητα εντός του οργανισμού πρέπει να συγκρίνεται και με την πρακτική του για συναφή είδη ή υπηρεσίες και με τρίτους οργανισμούς, πελάτες-προμηθευτές.

Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου το καθιστούν ιδιαίτερα ελκυστικό χώρο για να αναπτυχθούν φαινόμενα υποτιμολογήσεων-υπερτιμολογήσεων σε κλάδους μιας ψηφιακής επιχείρησης. Οι συναλλαγές αυτές θα είναι δυσκολότερο να εντοπιστούν λόγω της μεταφοράς της επιχειρηματικότητας στο ηλεκτρονικό περιβάλλον.

Ένα πρώτο θέμα που μπορεί να προκύψει είναι η μετατόπιση του πραγματικού τόπου που λαμβάνει χώρα η οικονομική δραστηριότητα, επιλέγοντας για παράδειγμα την χώρα που έχει τον μικρότερο φορολογικό συντελεστή ανεξάρτητα από όπου πραγματικά πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή. Ένα δεύτερο ζήτημα είναι η δυσκολία εφαρμογής των παραδοσιακών αρχών για ενδο-ομιλικές συναλλαγές στις συναλλαγές της ψηφιακής οικονομίας, με αποτέλεσμα την μεταφορά της φορολογητέας ύλης ή και την πλήρη αποφυγή καταβολής φόρων.

Εάν, σύμφωνα με την ανάλυση στο κεφάλαιο 3.1. πληρούνται τα κριτήρια για τον καθορισμό ενός διαμετακομιστή ως μόνιμης εγκατάστασης, το επόμενο ζήτημα το οποίο πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι πόσο εισόδημα μπορεί να διανεμηθεί/αποδοθεί σε αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση. Το άρθρο 7 της πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και τα ερμηνευτικά του σχόλια είναι σημαντικά κατά την θεώρηση αυτού του ζητήματος. Σύμφωνα με το άρθρο 7, η δικαιοδοσία στην οποία είναι εγκατεστημένη η μόνιμη εγκατάσταση έχει δικαίωμα να φορολογήσει το κέρδος από μια αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά μόνο κατά το μέρος που αποδίδεται στην μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Σύμφωνα με το εδάφιο 2 του άρθρου, το κέρδος που αποδίδεται στην μόνιμη εγκατάσταση καθορίζεται σύμφωνα με την υπόθεση ότι η μόνιμη εγκατάσταση είναι μια ανεξάρτητη επιχείρηση, σύμφωνα με τις αρχές ίσων όρων ανταγωνισμού του άρθρου 9 της πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με το εδάφιο 4 του άρθρου 9 της Σύμβασης, τα κέρδη που αποδίδονται σε μια μόνιμη εγκατάσταση μπορούν επίσης να υπολογισθούν με επιμερισμό των συνολικών κερδών της αλλοδαπής επιχείρησης, η μέθοδος όμως του επιμερισμού πρέπει να συμμορφώνεται με τις αρχές ίσων όρων ανταγωνισμού. Σχετικά, το εδάφιο 5 του άρθρου 9 έχει ιδιαίτερη σημασία. Σύμφωνα με το εδάφιο αυτό: « Δεν θα αποδίδονται κέρδη στην μόνιμη εγκατάσταση μόνο για λόγους απλής αγοράς από αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση αγαθών και εξοπλισμού για την επιχείρηση».

- I. Διαχωρισμός των φορολογητέων κερδών και τιμολογιακή πολιτική μεταβιβάσεων σε ενοδοομλικές συναλλαγές σύμφωνα με το Πρότυπο της Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.

Από τις πρώτες μελέτες του 1920 της Κοινωνίας των Εθνών αναγνωρίστηκε το γεγονός ότι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας μπορεί να λαμβάνουν χώρα σε περισσότερη από μια φορολογικές δικαιοδοσίες και ότι θα υπάρχει ανάγκη για διαχωρισμό των φορολογητέων κερδών ανάμεσα σε αυτά τα κράτη:

« Εάν η επιχείρηση έχει την έδρα της σε ένα κράτος και έχει υποκατάστημα, πράκτορα, εγκατάσταση, σταθερό εμπορικό ή βιομηχανικό οργανισμό η μόνιμο αντιπρόσωπο, κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη θα έχει δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται από τη διεξαγωγή εργασιών στο έδαφός του ».²⁰³

Το 1928-1929, η Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων όρισε μια ειδική επιτροπή για να εξετάσει την πιθανότητα καθορισμού κανόνων για τον διαχωρισμό των κερδών και του κεφαλαίου των βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε πληθώρα χωρών. Μια υποεπιτροπή συστάθηκε το 1930 για την προετοιμασία των θεμάτων²⁰⁴ και το 1933, το άρθρο για την διανομή των κερδών διαμορφώθηκε περίπου όπως είναι σήμερα. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι για το σκοπό της διανομής των κερδών ανάμεσα σε επιχειρηματικές μονάδες που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες η διανομή των κερδών θα γίνεται με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης:

Εάν μια επιχείρηση έχει την επιχειρηματική της έδρα σε ένα συμβαλλόμενο μέλος και μόνιμες εγκαταστάσεις σε άλλα συμβαλλόμενα κράτη, τα κέρδη από τη συνολική επιχειρηματική δραστηριοποίηση θα διανέμονται προς φορολόγηση σε κάθε μόνιμη εγκατάσταση όπως εάν προέρχονταν από μια ανεξάρτητη επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον ίδιο ή παρόμοιο κλάδο υπό ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες. Αυτό το εισόδημα θα καθορίζεται κατά αντιστοιχία σε κάθε μία μόνιμη εγκατάσταση....²⁰⁵

Το πρόβλημα του υπολογισμού της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν είναι νέο και δεν περιορίζεται μόνο στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτό που αποτελεί νέο στοιχείο είναι ο βαθμός ενοποίησης των επιχειρηματικών διεργασιών μεταξύ διαφόρων φορολογικών δικαιοδοσιών, την οποία διευκολύνει το ηλεκτρονικό εμπόριο. Οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, των Η.Π.Α., των Ηνωμένων Εθνών καθώς και οι φορολογικές νομοθεσίες πλείστων χωρών, περιλαμβανομένων και των Η.Π.Α., όλες συγκλίνουν στο ότι οι τιμές μεταβίβασης πρέπει να υπολογίζονται με τις αρχές ίσων όρων ανταγωνισμού. Αυτό σημαίνει ότι για φορολογικούς σκοπούς, η τιμή μεταξύ δυο συνδεδεμένων επιχειρήσεων συγκρίνεται με την τιμή που θα επιβαλλόταν μεταξύ δυο

²⁰³ Η Έκθεση των Ειδικών Εμπειρογνομόνων του 1925, Κείμενο Συμπερασματικών Προτάσεων I.C.2.

²⁰⁴ Οι κύριοι Blau, M. Borduge, οι καθηγητές Dorn, Flores de Lemus και ο Sir Percy Thompson ορίστηκαν ως μέλη αυτής της υποεπιτροπής. Είχαν οδηγίες να αναλύσουν τις απαντήσεις των κρατών μελών του Ο.Ο.Σ.Α. σε ερωτηματολόγιο της Επιτροπής Φορολογικών Θεμάτων. Μια δωρεά του Ιδρύματος Rockefeller υποστήριξε το έργο τους.

²⁰⁵ C.399.M.204, Άρθρο 3, Κοινωνία των Εθνών, Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων, Έκθεση προς το Συμβούλιο στην τέταρτη Συνεδρίαση της Επιτροπής (Ιούνιος 1933- Η Κατανομή Κερδών του 1933 σε μια Πρόχειρη Σύμβαση Μόνιμης Εγκατάστασης) (the "1933 Allocation of Profits to a PE Draft Convention").

ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Εάν η πραγματική τιμή διαφέρει από την τιμή ίσων όρων ανταγωνισμού, τότε η χώρα μπορεί να αναπροσαρμόσει το εισόδημα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με την χρήση κάποιας αποδεκτής μεθόδου.²⁰⁶

Τον Φεβρουάριο του 2001, η Τεχνική Συμβουλευτική Επιτροπή για την παρακολούθηση της Εφαρμογής των Υφιστάμενων Τάσεων για την Φορολογία Επιχειρηματικών Κερδών²⁰⁷²⁰⁸ του ΟΟΣΑ δημοσίευσε ένα έγγραφο συζήτησης για τα ανακύπτοντα προβλήματα σχετικά με την απόδοση κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις γενικά²⁰⁹ καθώς και ένα ειδικότερο έγγραφο για τις μόνιμες εγκαταστάσεις και την απόδοση κερδών σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο.²¹⁰ Το καταληκτικό συμπέρασμα του δεύτερου εγγράφου είναι ότι για την απόδοση κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση, η εμπλοκή του ανθρώπινου παράγοντα είναι πολύ σημαντική. Καθόλου ή λιγιστά κέρδη μπορούν να αποδοθούν σε διαμετακομιστές μόνον, στις εργασίες των οποίων δεν εμπλέκεται ανθρώπινο δυναμικό.²¹¹ Δεν τίθεται ζήτημα απόδοσης κερδών²¹² γιατί:

«η μόνιμη εγκατάσταση διενεργεί μόνο εργασίες ρουτίνας και επαφίεται σε άλλα μέρη της επιχείρησης για να παρέχουν τα απαραίτητα άυλα αγαθά για να διενεργηθούν οι περισσότερες δραστηριότητές της...Επιπλέον, ο χαρακτήρας αυτής της μόνιμης εγκατάστασης/διαμετακομιστή, ιδίως η έλλειψη προσωπικού, υποδεικνύει, ότι οι εργασίες που διεξάγονται από τον διαμετακομιστή δύνανται να διεξάγονται υπό μορφή σύμβασης με πάροχο υπηρεσιών, η οποία αφήνει όλα τα κύρια περιουσιακά στοιχεία και κινδύνους στην κεντρική έδρα της επιχείρησης και να αποδίδονται στην μόνιμη εγκατάσταση τα κέρδη που σχετίζονται με την φυσική παρουσία του διαμετακομιστή».

Όταν είναι παρόν ανθρώπινο δυναμικό, για την συντήρηση του διαμετακομιστή ή την διενέργεια εργασιών επί του διαδικτύου, η απόδοση των κερδών πρέπει να είναι σε αντιστοιχία με το κόστος χρήσης ενός ανεξάρτητου παρόχου υπηρεσιών.

²⁰⁶ C.399.M.204, Άρθρο 3, Κοινωνία των Εθνών, Επιτροπή Φορολογικών Θεμάτων, Έκθεση προς το Συμβούλιο στην τέταρτη Συνεδρίαση της Επιτροπής (Ιούνιος 1933- Η Κατανομή Κερδών του 1933 σε ένα Σχέδιο Σύμβασης Μόνιμης Εγκατάστασης) (the “1933 Allocation of Profits to a PE Draft Convention”).

²⁰⁷ Business Profits TAG

²⁰⁸ Κατανομή Κερδών στη Μόνιμη Εγκατάσταση στις Ηλεκτρονικές Εμπορικές Συναλλαγές, Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα για την Επίβλεψη της Εφαρμογής των Υφιστάμενων Συνθηκών για την Φορολόγηση των Επιχειρήσεων, Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, δημοσιεύθηκε Φεβρουάριο 2001 (the “BP TAG E-Commerce PE Attribution Paper” or the “BP TAG Paper”).

²⁰⁹ Discussion Draft on the Attribution of Profits to permanent establishment διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org/daf/fa/tr_price/peprofit_english.pdf

²¹⁰ Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transaction διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org/daf/fa/e_commerce/ec_3_ATTRIBUTION_Eng.pdf

²¹¹ Stand alone server.

²¹² Βλ. M.V. Lambooi, 2001, “E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting”, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, vo. 6420 σ. 152.

Τέλος, όσον αφορά στην εσωτερική ανάπτυξη ενός διαμετακομιστή και μιας ιστοσελίδας από μια μόνιμη εγκατάσταση,²¹³ μεγαλύτερο μέρος των κερδών μπορούν να αποδοθούν στην μόνιμη εγκατάσταση καθώς «προϋποθέτει επαρκείς κινδύνους ανάπτυξης από τον οικονομικό κύριο της άυλης περιουσίας για την λειτουργία του διαμετακομιστή και της ιστοσελίδας και συνεπώς, δικαιούται τα κέρδη που σχετίζονται με την εκμετάλλευση αυτής της περιουσίας».

Αν και η κυρίαρχη ιδέα της κατανομής των κερδών του 1933 για τη μόνιμη εγκατάσταση, ότι δηλαδή η μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί μια ξεχωριστή επιχειρηματική μονάδα έστω και αν ανήκει σε έναν διεθνή όμιλο επιχειρήσεων δεν έχει αμφισβητηθεί, η ερμηνεία του άρθρου αυτού διαφέρει σημαντικά ανάμεσα στα κράτη μέλη. Ο στόχος του Προσχεδίου Συζήτησης του 2001 ήταν να αναπτυχθεί μια συναινετική προσέγγιση η οποία θα ήταν επαρκής, διοικητικά απλή και θα αποτελούσε τη βάση για μια ορθή φορολογική πολιτική.²¹⁴

Ως πρώτο βήμα για την επίτευξη μιας συναινετικής προσέγγισης, στο Προσχέδιο Συζήτησης τέθηκε μια υπόθεση εργασίας (YE), σύμφωνα με την οποία η μόνιμη εγκατάσταση εκλαμβάνεται ως μια υποθετική διακριτή και ξεχωριστή επιχείρηση. Κάτω από την Υπόθεση Εργασίας, μια λειτουργική ανάλυση λαμβάνει χώρα για τον καθορισμό όλων των εμπλεκόμενων λειτουργιών, των στοιχείων του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται και των επιχειρηματικών ρίσκων που αναλαμβάνονται από την μόνιμη εγκατάσταση. Στη συνέχεια αναγνωρίζονται οι συνδετικές δεσοληψίες ανάμεσα στη μητρική εταιρία και τη μόνιμη εγκατάσταση (ίσως και άλλες επιχειρηματικές μονάδες αυτής) ώστε να κατανεμηθούν όλα τα στοιχεία που αναγνωρίστηκαν από τη μητρική εταιρία (ή άλλες επιχειρηματικές μονάδες αυτής) στη μόνιμη εγκατάσταση.

Συνεχίζοντας την προσέγγιση του Προσχεδίου, η Μελέτη για την κατανομή των κερδών στις ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές (Business Profits TAG) δημοσίευσε προς συζήτηση ένα κείμενο για την ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 7 σε μια Μόνιμη Εγκατάσταση για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Η Υπόθεση Εργασίας για τη μόνιμη εγκατάσταση εφαρμόστηκε σε δραστηριότητες ηλεκτρονικού λιανεμπορίου και τέσσερα υποθετικά σενάρια δοκιμάστηκαν. Τα δυο σενάρια υιοθετούσαν την υπόθεση ύπαρξης server χωρίς υποστήριξη στο κράτος εγκατάστασης στους οποίους αποδόθηκαν κέρδη μόνιμης εγκατάστασης με τυποποιημένες μεθόδους.

Κατόπιν της Υπόθεσης Εργασίας, η Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα για την Επίβλεψη της Εφαρμογής των Υφιστάμενων Συνθηκών για την Φορολόγηση των Επιχειρήσεων πραγματοποίησε ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων που εμπεριέχει το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης. Λαμβάνοντας υπόψη την απουσία προσωπικού, «είναι σχεδόν απίθανο να αποδοθούν κέρδη σε έναν

²¹³ In house development of server and web site.

²¹⁴ Βλ. Hinnekens L., 1999, “The uneasy application of the current concepts of Permanent Establishment and corporate residence to cross border electronic commerce”, *Tax Planning International E-Commerce*, σ. 3-10.

διαμετακομιστή σύμφωνα με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης».²¹⁵ Η ανάλυση κατέληγε στο συμπέρασμα ότι «οι δραστηριότητες που θα διεξάγονται μέσω του διαμετακομιστή θα λειτουργούν στη βάση συμβολαίου με τον παροχέα υπηρεσιών και όλα τα ουσιώδη στοιχεία του ενεργητικού και οι διαχειριστικοί κίνδυνοι θα αποδίδονται στην έδρα της επιχείρησης και στον διαμετακομιστή θα αποδίδονται μόνο τα κέρδη που προέρχονται από την φυσική λειτουργία του υπολογιστή»²¹⁶. Αυτά τα κέρδη το πιθανότερο είναι να υπολογίζονται «σύμφωνα με έναν υπολογισμό υπερβάλλοντος κόστους σύμφωνα με τα άμεσα λειτουργικά έξοδα της μόνιμης εγκατάστασης»²¹⁷ για παράδειγμα με τη χρήση παραδοσιακών μεθόδων τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η Μελέτη BP TAG επιτυχημένα δοκίμασε την εφαρμογή των παραδοσιακών αρχών κατανομής κερδών στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Κατά κύριο λόγο, δεν υπάρχει αποδεικτικό στοιχείο στην ίδια την φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου που να εμποδίζει την χρήση παραδοσιακών μεθόδων τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών.

II. Αναδυόμενα θέματα κατανομής εισοδήματος και τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών.²¹⁸

Φυσικά, κατά την εφαρμογή αυτών των παραδοσιακών αρχών κατανομής κερδών θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, η χρήση του Διαδικτύου έχει μεταβάλλει τα επιχειρηματικά πρότυπα των πολυεθνικών εταιριών. Για παράδειγμα:

Συγκέντρωση πληροφοριακών δεδομένων. Στο σημερινό επιχειρηματικό κόσμο, η πληροφόρηση αποτελεί σημαντικό περιουσιακό στοιχείο και το ερώτημα που τίθεται είναι εάν η συγκέντρωση και διάχυση αυτής της πληροφόρησης ανάμεσα σε διαφορετικές μονάδες μιας επιχείρησης ή στις συσχετιζόμενες εταιρίες μιας πολυεθνικής κρίνονται άξια αντιτίμου. Ας λάβουμε ως παράδειγμα μια πολυεθνική εταιρία διανομών που παρέχει και υπηρεσίες εξυπηρέτησης πελατών. Μπορούμε να υποθέσουμε την περίπτωση ότι οι τεχνικοί της που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες συμπληρώνουν τα στοιχεία και την πληροφορία από τα τεχνικά περιστατικά τους σε μια κοινή πλατφόρμα δεδομένων διαθέσιμη σε όλες τις χώρες που παρέχει πιθανές λύσεις και συμβουλές για τεχνικές επιδιορθώσεις.

Σύμφωνα με αυτό το υποθετικό σενάριο, η πολυεθνική εταιρία επιτυγχάνει επιχειρηματικές συνέργειες καθώς (i) επαναλαμβανόμενα προβλήματα πελατών μπορούν να αναγνωρισθούν πιο εύκολα μέσα από την επεξεργασία της βάσης δεδομένων και (ii) οι λύσεις που προτείνονται μια φορά στη βάση είναι

διαθέσιμες πλέον σε όλο το τεχνικό προσωπικό. Το θέμα τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το πώς θα κατανείμουμε την ωφέλεια από την χρήση της κοινής βάσης δεδομένων στις διαφορετικές επιχειρηματικές μονάδες που την χρησιμοποιούν.

Λοιπές επιχειρηματικές συνέργειες. Η συγκέντρωση πληροφοριακών δεδομένων είναι μία από τις συνέργειες που μπορεί να επιτύχει μια πολυεθνική εταιρία με την χρήση νέων τεχνολογιών. Τα νέα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρηματικές διεργασίες και να μειώσουν το κόστος. Σε κάποιο σημείο η μείωση του κόστους αυτή μπορεί να ωφελήσει τον πελάτη με τη μείωση των τιμών. Όμως η αύξηση αυτή του επιχειρηματικού κέρδους πρέπει να κατανεμηθεί στις μονάδες ενός πολυεθνικού ομίλου.

Συνεχής πελατειακή υποστήριξη (24/7). Κάποιες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν λογισμικό το οποίο δίνει την δυνατότητα οποιαδήποτε στιγμή καλεί ο πελάτης να κατευθύνεται η τηλεφωνική του κλήση σε κάποιον τοπικό αντιπρόσωπο στην χώρα του οποίου είναι εργάσιμες ώρες. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται συνήθως από συνδεδεμένες επιχειρηματικές μονάδες μιας πολυεθνικής εταιρίας ή τοπικά υποκαταστήματα μιας εταιρίας. Σύμφωνα με αυτό το επιχειρηματικό μοντέλο, το Κέντρο Εξυπηρέτησης Α μπορεί να εξυπηρετήσει τον πελάτη του Κέντρου Εξυπηρέτησης Β εάν ο πελάτης καλέσει σε ώρα που το κέντρο Α έχει κλείσει (και αντίστροφα). Αυτό το σενάριο εγείρει πολλά θέματα τιμών μεταβίβασης. Θα πρέπει η επιχειρηματική μονάδα που ανέπτυξε ή κατέχει το λογισμικό να καρπούται το επιπλέον όφελος από την χρήση του; Έχει σημασία εάν όλα τα κέντρα εξυπηρέτησης ανέπτυξαν το λογισμικό της διαχείρισης των τηλεφωνικών κλήσεων; Εάν και η εξυπηρέτηση των πελατών είναι και αυτή αυτοματοποιημένη;

Συναλλαγές υπηρεσιών. Σε γενικές γραμμές η ανάλυση της παροχής υπηρεσιών είναι πιο πολύπλοκη στην ψηφιακή οικονομία. Στο παρελθόν οι αγοραπωλησίες αγαθών και οι μεταβιβάσεις αυτών αγαθών ήταν σημαντικής αξίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές ενώ η παροχή υπηρεσιών περιοριζόταν στις διοικητικές υπηρεσίες. Αντίθετα, στη νέα οικονομία η ωφέλεια που παρέχεται στους πελάτες πηγάζει ακριβώς από υψηλής προστιθέμενης αξίας υπηρεσίες ενώ η συγκριτική αξία των αγαθών υποβαθμίζεται.

Άυλα αγαθά στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Μπορούμε να αναφερθούμε στην ύπαρξη άυλων αγαθών ειδικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτό μπορεί να είναι η συμμετοχή σε ένα εξ ορισμού πολυεθνικό οργανισμό που έχει τη δυνατότητα διασύνδεσης και διάχυσης πληροφοριών σε πραγματικό χρόνο. Η Μελέτη BP TAG αναφέρθηκε στο «άυλο στοιχείο μάρκετινγκ του ηλεκτρονικού εμπορίου» ως την άυλη αξία που προσφέρει ένα άρτια σχεδιασμένο, επαρκές με πλήρες περιεχόμενο ηλεκτρονικό κατάστημα που διατηρεί

την επισκευσιμότητα των πελατών του. Ακόμα, στο ηλεκτρονικό εμπόριο συνήθως ο καινοτόμος κερδίζει το σημαντικότερο μερίδιο της αγοράς και έτσι αναφερόμαστε και στο άυλο στοιχείο του καινοτόμου.

Αν και προκύπτουν ενδιαφέροντα θέματα τιμών μεταβίβασης, αυτά θεωρούμε ότι μπορούν να επιλύονται με το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης.²¹⁹ Όπως περιγράφεται και στη Μελέτη BP TAG το άυλο στοιχείο του ηλεκτρονικού εμπορίου προσομοιάζει με την προστιθέμενη αξία μιας αναγνωρισμένης μάρκας ή απλώς καλών πελατειακών σχέσεων. Θεωρούμε ότι η προσέγγιση αρχών ίσων όρων ανταγωνισμού “arm’s length principle”²²⁰ είναι η καλύτερη μέθοδος κατανομής εισοδήματος σε μια δικαιοδοσία ακόμα και εάν ο πολυεθνικός όμιλος χρησιμοποιεί προηγμένες τεχνικές επικοινωνίας. Όπως τονίζεται και στις Αρχές Τιμών Μεταβίβασης του Ο.Ο.Σ.Α,²²¹ η αρχή ίσων όρων ανταγωνισμού είναι επαρκής θεωρητικά γιατί ανταποκρίνεται καλύτερα στις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς.

Η σύντομη αυτή συζήτηση στις μεθόδους τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών σχετίζεται άμεσα με την εφαρμογή του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης καθώς διασκεδάζει τις εντυπώσεις ότι η χρήση του υπάρχοντος προτύπου δεν μπορεί να επεκταθεί στις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Βέβαια, αυτή η υποστήριξη στο κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης για άμεση φορολογία δεν αγνοεί πιθανές εξελίξεις στον τομέα κατανομής κερδών και μεθόδων τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών.

²¹⁹ Οι αποδεκτές μέθοδοι εφαρμογής της αρχής «ίσων όρων ανταγωνισμού» είναι οι: (1) comparable uncontrolled price (CUP) method, (2) resale price method (RPM), (3) cost plus method (CPM), (4) comparable profit method (CPm), (5) transactional net margin method (TNMM), (6) profit split method (PSM). Για ανάλυση για την διάδρασή τους σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο βλ. Abdallah M. Wagdy και Murtuza Athar, 2006, “Transfer Pricing Strategies of Intangible Assets, E-Commerce and International Taxation of Multinationals”, *International Tax Journal*, σ. 5-19, Collardin, Marcur and Alexander Vogele, 2002, “Knowledge Intangibles-Leveraging the Tax Advantages”, *International Tax Review* 13, vol. 7, σ. 59-61, Li Jinyan, 2001, “Effectiveness of the Arm’s Length Principle in the Age of E-Commerce”, *Tax Notes, Arlington, vol. 93, no. 11*, σ. 1463-1492, Westin, Richard, 2001, “Qualified Cost-Sharing Arrangements in International E-Commerce”, *Tax Planning International e-commerce*, Levey, Wrappe, Canale, Litsky, Warner, 2002, “Comments Concerning Transfer Pricing Services Regulations”, WTD 17-31, Arthur Cockfield, 2002, “Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution”, WTD 14-18.

²²⁰ Η αρχή «ίσων όρων ανταγωνισμού-arm’s length principle» είναι η συνθήκη ότι τα μέρη σε μία συναλλαγή είναι ίσα και ανεξάρτητα. Αποτελεί νομικό όρο που χρησιμοποιείται στις συμβάσεις ώστε να διασφαλιστεί η νομική υπόσταση μιας συναλλαγής όταν τα συμβαλλόμενα μέλη έχουν κοινά συμφέροντα ή κάποια μορφή σύνδεση.

²²¹ Βασικές αρχές μεθόδων τιμών μεταβίβασης (Transfer Pricing) ενδοομιλικών συναλλαγών για Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και Φορολογικές Διοικήσεις, Ο.Ο.Σ.Α., Ιούνιος 1995, (the “1995 Transfer Pricing Guidelines”).

ι. Ιδιαίτερα ζητήματα σε Η.Π.Α. και Καναδά

Οι Η.Π.Α. και ο Καναδάς ακολουθούν το σκεπτικό των ομάδων εργασίας του Ο.Ο.Σ.Α., σύμφωνα με το οποίο ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος καθορίζει τον τόπο φορολόγησής του. Κάποια εισοδήματα του ηλεκτρονικού εμπορίου χαρακτηρίζονται ως κέρδη (για παράδειγμα φιλοξενία ιστοσελίδων και on-line δημοπρασίες) και άλλα ως δικαιώματα (για παράδειγμα κατέβασμα υλικού με δικαίωμα αναπαραγωγής). Η σημαντική διάκριση σε αυτόν τον χαρακτηρισμό είναι ότι τα κέρδη σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες είναι κατά κύριο λόγο υποκείμενα σε φορολόγηση στο κράτος πηγής ενώ τα δικαιώματα φορολογούνται στο κράτος κατοικίας και υπόκεινται σε φόρο παρακράτησης στο κράτος πηγής.

Επίσης προβληματισμός κυριαρχεί για τον εντοπισμό της προέλευσης του εισοδήματος από το ηλεκτρονικό εμπόριο. Κάποιοι έχουν επιχειρήσει να αναμορφώσουν τους κανόνες προέλευσης για να εντοπίσουν το ηλεκτρονικό εμπόριο.²²² Άλλοι έχουν προτείνει την επέκταση των κανόνων κατοικίας για τον ίδιο σκοπό.²²³ Με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι η κύρια βάση στην οποία στηρίζεται το δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος και η οποία έχει συζητηθεί να προσαρμοσθεί στις νέες συνθήκες του ηλεκτρονικού εμπορίου.²²⁴ Έντονη εμφανίζεται η ανάγκη για βελτίωση των μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών ανάμεσα στις Η.Π.Α. και τον Καναδά και τα υπόλοιπα κράτη ώστε ο φορολογικός έλεγχος να συμβαδίζει με την αμεσότητα του ηλεκτρονικού εμπορίου.²²⁵

Ο Καναδάς και οι Η.Π.Α. αντιμετωπίζουν επιπλέον προβλήματα για τον προσδιορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας και εντός του Κράτους καθώς επιβάλλονται διαφορετικοί φόροι εισοδήματος στις επιχειρήσεις ανά Επαρχία ή Πολιτεία, γεγονός που επιδεινώνει την πιθανότητα εφαρμογής ενιαίου φορολογικού συστήματος για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Η λύση που αναδύεται είναι η εφαρμογή μιας σειράς ενιαίων κανόνων διαιτησίας που να είναι κοινά αποδεκτοί και εφαρμόσιμοι από όλες τις εμπλεκόμενες φορολογικές διοικήσεις.²²⁶

²²² Βλ. Li Jinyan, 2001, “Rethinking Canada’s Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1”, *Canadian Tax Journal* 47 σ. 1077-1125 και Part 2, *Canadian Tax Journal* 47 σ. 1411-78.

²²³ Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Washington.

²²⁴ Βλ. για παράδειγμα Skaar Arvid Aage, 1999, “Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce”, *Kluwer Law International*, London.

²²⁵ Βλ. Tanzi Vito and Zee H. Howell, 1999, “Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange,” *Kluwer Law International*, London.

²²⁶ Βλ. Doernberg Richard L., Hellerstein Walter, Hinnekens Luc and Li Jinyan, 2001, “Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation”, *Kluwer Law International*, London σ. 348 και 354-66.

Τα δυο κρίσιμα σημεία στην φορολόγηση είναι η αναγνώριση της φορολογικής βάσης και η επιβολή του φόρου. Η ανωνυμία και η κινητικότητα που χαρακτηρίζουν το ηλεκτρονικό εμπόριο καθιστούν αυτά τα δυο εγχειρήματα δύσκολα καθώς οι ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές είναι παγκόσμιες και δεν εντοπίζονται εύκολα. Με την έλλειψη των ενδιάμεσων, που στο παραδοσιακό εμπόριο διενεργούν παρακράτηση φόρου, καθίσταται δυσκολότερη η επιβολή του φόρου, αν λάβουμε δε υπόψη το γεγονός ότι βάση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μπορεί να είναι ακόμα και ένα πλοίο στα διεθνή χωρικά ύδατα.²²⁷ Κυριαρχεί όμως η πεποίθηση ότι η πρόοδος της τεχνολογίας ταυτόχρονα μπορεί να βελτιώσει τις υπηρεσίες και να μειώσει τα διοικητικά έξοδα των φορολογικών διοικήσεων. Μια λύση για την εντοπισμό των ηλεκτρονικών εμπορικών συναλλαγών είναι να θεσπισθεί η απαίτηση για να είναι έγκυρη μια συναλλαγή να διαθέτει γεωγραφικό κωδικό. Έχει ακόμα συζητηθεί και η ύπαρξη ενός ενιαίου παγκόσμιου Αριθμού Φορολογικού Μητρώου που θα περιέχει όλα τα στοιχεία για ένα φυσικό πρόσωπο ή μια επιχείρηση.²²⁸ Εξάλλου καθώς βελτιώνονται οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες του Κράτους προς τους πολίτες και οδηγούμαστε στις αυτοματοποιημένες ηλεκτρονικές φορολογικές συναλλαγές θα είναι ευκολότερη η συγκέντρωση και διασταύρωση πληροφοριών για τις ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές.

Η χρήση της πληροφόρησης βρίσκει εφαρμογή στο παράδειγμα της Σιγκαπούρης όπου η φορολογική διοίκηση μεταφέρει αυτόματα τους παρακρατούμενους φόρους από τον τραπεζικό λογαριασμό του υπόχρεου στους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

²²⁷ Βλ. Cockfield J. Arthur, 2001, “Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation”, *Minnesota Law Review*, 85, (no.5, 2001): 1171-1266. Για περαιτέρω συζήτηση για τις πιθανότητες φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής στο ηλεκτρονικό εμπόριο βλ. και Cockfield J. Arthur, 2002, “Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws”, *Connecticut Law Review*, 34 σ. 333-403.

²²⁸ Βλ. τις σκέψεις του Radler J. Albert, 2000, “The Future of Exchange Information” in Uckmar Victor, ed., *L’evoluzione dell’ ordinamento tributario italiano*, CEDAM, Milano, σ. 798.

Α. ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ-ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

α. Κύρια ζητήματα

Το καίριο ζήτημα που ανακύπτει είναι ο καθορισμός της δικαιοδοσίας που έχει το δικαίωμα φορολόγησης στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Ο Φ.Π.Α. και οι λοιποί φόροι κατανάλωσης έχουν σχεδιασθεί ώστε να φορολογούνται οι παροχές των υπηρεσιών στον τόπο πραγματικής κατανάλωσης. Εντούτοις, η άυλη φύση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών καθιστά την φορολόγηση στον πραγματικό τόπο κατανάλωσης δύσκολο εγχείρημα, ιδίως επειδή υφίστανται διαφορετικές απόψεις για το τι συνιστά φορολόγηση σε μια δικαιοδοσία. Στην πράξη, η φορολόγηση υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων υπό μια «αυστηρή» δοκιμή κατανάλωσης μπορεί να οδηγήσει σε περίπλοκες καταστάσεις, στις οποίες η απόδοση του φόρου μπορεί να επιφέρει υψηλό διοικητικό κόστος για τις επιχειρήσεις και υψηλό κόστος ελέγχου για τις φορολογικές διοικήσεις. Η νομοθεσία για τον Φ.Π.Α. και τους λοιπούς φόρους κατανάλωσης στις περισσότερες χώρες υπερπηδά τις δυσκολίες αυτές με την χρήση τεκμηρίων για τον καθορισμό του τόπου κατανάλωσης (proxies). Εάν και τα τεκμήρια που χρησιμοποιούνται αποσκοπούν στην φορολόγηση της πραγματικής κατανάλωσης σύμφωνα με την αρχή του προορισμού, αυτά μπορεί να διαφέρουν ευρέως στις διάφορες δικαιοδοσίες.

Επίσης, τα ζητήματα και οι μέθοδοι για την απόδοση του Φ.Π.Α./λοιπών φόρων κατανάλωσης μπορεί να διαφέρουν αναλόγως με το καθεστώς του πελάτη {επιχείρηση (B2B) ή ιδιώτης (B2C)}. Ενώ οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων διαδραμάτισαν σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι συναλλαγές με ιδιώτες αναπτύσσονται ευρέως. Η επιβεβαίωση του καθεστώτος και του τόπου εγκατάστασης του πελάτη έγκειται κυρίως στον πάροχο των υπηρεσιών. Καταρχήν, πρέπει να διακριβώσει εάν ο πελάτης είναι κάτοικος της δικής του δικαιοδοσίας ή κάποιας άλλης. Οι περισσότερες συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων είναι υψηλής αξίας με μια σταθερή σχέση μεταξύ παρόχου και πελάτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο πάροχος είναι ενήμερος για το καθεστώς του πελάτη και της δικαιοδοσίας που ανήκει και επιπλέον στοιχεία επαλήθευσης της ταυτότητάς του δεν είναι αναγκαία.

Η κατάσταση δεν είναι η ίδια για τις συναλλαγές με ιδιώτες, καθώς συνήθως αποτελούν συναλλαγές χαμηλής αξίας στις οποίες ο πελάτης είναι άγνωστος στον πάροχο των υπηρεσιών. Ο πάροχος συνήθως πρέπει να ζητήσει επιπλέον στοιχεία για να καθορίσει τον τόπο εγκατάστασης του πελάτη.²²⁹

Αυτή η διάκριση έχει επίσης επίδραση στην φορολογική μεταχείριση των συναλλαγών. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η φορολόγηση των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων διασφαλίζεται μέσω της εφαρμογής ενός μηχανισμού αντιστροφής επιβάρυνσης. Σύμφωνα με τον μηχανισμό αυτό, ο πελάτης είναι υπόχρεος για την απόδοση του φόρου στην φορολογική του δικαιοδοσία, ενώ ο πάροχος απαλλάσσεται από φορολογικές υποχρεώσεις (επιβάλλει μηδενικό

²²⁹ Βλ. OECD, Center for Tax Policy and Administration, Consumption Tax Guidance Series, “Verification of Customer Status and Jurisdiction”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/tax/consumption/5574687.pdf>.

συντελεστή). Για συναλλαγές με ιδιώτες, συνήθως επιβάλλεται υποχρέωση στον πάροχο να εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α./λοιπών φόρων κατανάλωσης στην δικαιοδοσία στην οποία οι πελάτες του είναι εγκατεστημένοι, προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

β. Κοινό σύστημα Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση και άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζεται το κοινό σύστημα Φ.Π.Α., σύμφωνα με οποίο η βάση επιβολής του φόρου είναι εναρμονισμένη αλλά η είσπραξη και διαχείριση του φόρου αποτελεί αρμοδιότητα των εθνικών φορολογικών διοικήσεων σε κάθε κ-μ. Ο τομέας της έμμεσης φορολογίας, ο οποίος καλύπτεται από το άρθρο 113 της Συνθήκης για Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ²³⁰ δεν υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 3 της ΣΛΕΕ. Εντούτοις, η άσκηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών στον συγκεκριμένο τομέα υπάγεται σε αυστηρές ρυθμίσεις και οριοθετείται σύμφωνα με την ισχύουσα ενωσιακή νομοθεσία. Σε αυτό το πλαίσιο, τα κ-μ υποχρεούνται στην ενσωμάτωση και ορθή εφαρμογή στην εθνική τους νομοθεσία της ενωσιακής νομοθεσίας Φ.Π.Α.

Το σημείο αναφοράς για τη νομοθεσία Φ.Π.Α. σε επίπεδο Ένωσης αποτελεί από την 1η Ιανουαρίου 2007 η Οδηγία 2006/112/EK ²³¹, η οποία αναδιατύπωσε την Έκτη Οδηγία ²³² του 1977 και κωδικοποίησε σε ενιαίο κείμενο όλες τις τροποποιήσεις της. ²³³ Η Οδηγία 2006/112/EK αποτελεί συνεπώς νέα εκδοχή της Έκτης Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και την ενιαία φορολογική βάση, η οποία τροποποιήθηκε περισσότερες από τριάντα φορές από την έκδοσή της, χωρίς να μεταβάλλει επί της ουσίας την ισχύουσα νομοθεσία. ²³⁴ Συναφώς, η Οδηγία δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι, το μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α. που ισχύει σήμερα θα αντικατασταθεί από ένα οριστικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών, το οποίο θα στηρίζεται κατ' αρχήν στη φορολόγηση των παραδιδόμενων αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών στο κράτος-μέλος καταγωγής. ²³⁵ Μέχρις ότου υπάρξουν ικανοποιητικές προϋποθέσεις για την υιοθέτηση ενός τέτοιου καθεστώτος, το

²³⁰ Βλ. Ενοποιημένη Απόδοση για Λειτουργία Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕ C 83 της 30/03/2010 σ. 47-199.

²³¹ Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ΕΕ L 347 της 11/12/2006 σελ. 0001 – 0118.

²³² Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 1 έως 40 (DA, DE, EN, FR, IT, NL), Ελληνική ειδική έκδοση: Κεφάλαιο 09 τόμος 1 σ. 0049.

²³³ Για μια επικαιροποιημένη συλλογή της νομοθεσίας Φ.Π.Α. σε επίπεδο Ε.Ε. βλ. R. de la Feria, 2004, "A Handbook of EU VAT Legislation", Volumes 1, 2 and 3, Loose-leaf, The Hague/London/New York :Kluwer Law International.

²³⁴ Προκειμένου να διασφαλιστεί η σύνδεση μεταξύ των διατάξεων της έκτης Οδηγίας και των διατάξεων της νέας Οδηγίας, η «Οδηγία ΦΠΑ» περιλαμβάνει στο τέλος της πίνακα αντιστοιχίας.

²³⁵ Λαμβάνοντας τις νέες συνθήκες που διαμορφώνονται στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης και της σημαντικής συμβολής του φορολογικού συστήματος και ειδικά του ΦΠΑ στη διασφάλιση της δημοσιονομικής σταθερότητας για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης, η Ε. Επιτροπή εξέδωσε την 1.12.2010 Πράσινη Βίβλο

μεταβατικό σύστημα Φ.Π.Α. διατηρεί τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα χωρίς ελέγχους στα σύνορα. Το σύστημα αυτό βασίζεται στην αρχή της καταγωγής για τις πωλήσεις σε ιδιώτες οι οποίοι μπορούν να πραγματοποιήσουν τις αγορές τους (καταβάλλοντας φόρο) σε οποιοδήποτε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και να μεταφέρουν τα αγαθά στην πατρίδα τους χωρίς να χρειάζεται να καταβάλουν και πάλι Φ.Π.Α. Εντούτοις, αυτός ο γενικός κανόνας επιδέχεται ορισμένες εξαιρέσεις (για παράδειγμα, η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων και οι πωλήσεις εξ αποστάσεως). Για τις συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο, το σύστημα συνεχίζει να βασίζεται στην αρχή του προορισμού.

Εάν και η βάση επιβολής του φόρου είναι εναρμονισμένη, τα κ-μ έχουν την δυνατότητα να προβλέπουν απαλλαγές ή μειωμένους συντελεστές στα πλαίσια Οδηγιών ή λόγω διατήρησης δικαιωμάτων κατά την προσχώρησή τους στην Ε.Ε. Οι εν λόγω απαλλαγές/μειώσεις πρέπει να ερμηνεύονται με στενή έννοια άλλως θα έχουν ως αποτέλεσμα εκκίνηση διαδικασιών παράβασης από την Επιτροπή όπως για παράδειγμα στην περίπτωση της Σουηδίας για την επιβολή μειωμένου συντελεστή 6% στα ηλεκτρονικά βιβλία (audio books) αντί του κανονικού συντελεστή 25%²³⁶.

Για τον καθορισμό του επιβαλλόμενου συντελεστή σε μια παροχή ηλεκτρονικής υπηρεσίας πρέπει να καθορισθούν ο προμηθευτής και ο πελάτης, εάν είναι υποκείμενοι στο φόρο, τι είδους υπηρεσία παρέχεται και πως αυτή κατηγοριοποιείται σύμφωνα με υφιστάμενη νομοθεσία και που καθορίζεται ο τύπος παροχής των υπηρεσιών σύμφωνα με αυτήν την κατηγοριοποίηση. Αναλόγως καθορίζεται και η φορολογική τους μεταχείριση και αντίστοιχα οι συνέπειες για τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις.

για το μέλλον του ΦΠΑ, στην οποία διαπίστωνε την ανάγκη συνολικής αναθεώρησης του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο σημειωτέον ισχύει για πάνω από 40 χρόνια, με στόχο το σύστημα αυτό να γίνει απλούστερο, αποτελεσματικότερο και ικανό για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Η Πράσινη αυτή Βίβλος, η οποία δέχθηκε θετική ανταπόκριση από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση μέχρι το Μάιο του 2011, κατά τη διάρκεια της οποίας επιβεβαιώθηκε η ανάγκη ριζικής αναθεώρησης του υφιστάμενου συστήματος, τόσο από τις επιχειρήσεις, όσο και από εκπροσώπους των φορολογικών διοικήσεων. Είναι πάντως σαφές ότι τα κράτη μέλη επιθυμούν τη σταδιακή προσέγγιση μεταρρυθμίσεων στη βάση σαφούς αξιολόγησης κόστους και οφέλους, ώστε να αποφευχθούν κίνδυνοι δημοσιονομικών απωλειών, λαμβάνοντας υπόψη τη σημαντική συμβολή του ΦΠΑ στα δημόσια έσοδα (21% των εθνικών εσόδων σε ενοσιακό επίπεδο για το έτος 2009).

Στα πλαίσια των ανωτέρω αποτελεσμάτων, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε Ανακοίνωση (έγγραφο 18288/11- fisc 164), η οποία περιλαμβάνει προτάσεις που αφορούν, αφενός τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά του μελλοντικού συστήματος ΦΠΑ στα πλαίσια ενός μακροπρόθεσμου σχεδιασμού και αφετέρου τις άμεσες προτεραιότητες ανάληψης δράσεων τα προσεχή χρόνια στα πλαίσια του σχεδιασμού αυτού. Μεταξύ άλλων, στα θεμελιώδη χαρακτηριστικά και τα μέτρα σταδιακής επίτευξης του μακροπρόθεσμου στόχου που προτείνονται από την Ε. Επιτροπή συγκαταλέγεται η Εγκατάλειψη της αρχής φορολόγησης των συναλλαγών στο κράτος καταγωγής, δεδομένου ότι από την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος το 1993 δεν επιτεύχθηκε καμία πρόοδος προς την κατεύθυνση αυτή, γεγονός το οποίο αποδεικνύει την έλλειψη πολιτικής βούλησης προς το σκοπό αυτό, το οποίο έχει ήδη αναγνωριστεί και από το Ε. Κοινοβούλιο. Κατά συνέπεια είναι προτιμότερη διεξοδική εξέταση τρόπων με τους οποίους είναι δυνατόν να εφαρμοσθεί η αρχή φορολόγησης στο κράτος προορισμού, με την προϋπόθεση ότι δεν θα συνεπάγεται αυξημένο διοικητικό κόστος για τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε πολλά κράτη μέλη. Η σχετική νομοθετική πρωτοβουλία της Επιτροπής για την εφαρμογή της αρχής φορολόγησης στο κράτος προορισμού αναμένεται το έτος 2015.

²³⁶

Αιτιολογημένη γνώμη Επιτροπής 2005/2197.

Ο εφαρμοζόμενος κανονικός συντελεστής κυμαίνεται από 15% έως 25% στα κ-μ.²³⁷ Λαμβάνοντας υπόψη τους μειωμένους, υπερμειωμένους και μηδενικούς συντελεστές οποίοι εφαρμόζονται στα διαφορετικά κ-μ, η κατηγοριοποίηση των υπηρεσιών κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική. Για παράδειγμα, στο ψηφιακό υλικό το οποίο τηλεφορτώνεται (“downloaded”) εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής εάν οι εν λόγω υπηρεσίες χαρακτηρισθούν ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από τον παράγοντα της ανθρώπινης παρέμβασης κατά την παροχή των υπηρεσιών. Εάν αυτές οι υπηρεσίες χαρακτηρισθούν ως καλλιτεχνικές, μπορεί να εφαρμοσθεί ο μειωμένος συντελεστής, όπως ήδη αναφέρθηκε, πιθανώς με διαφορές ανάμεσα στα κ-μ.

Ο καθορισμός της κύριας έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του προμηθευτή και πελάτη μπορεί να μην είναι δύσκολο εγχείρημα, αλλά όταν για φορολογικούς σκοπούς πρέπει να καθορισθεί η μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε κ-μ διαφορετικό από αυτό της κύριας έδρας, η κατάσταση μπορεί να αποδειχθεί δυσκολότερη. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) έχει αποφανθεί σε ορισμένες υποθέσεις για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς Φ.Π.Α., οποία διαφέρει από τον ορισμό για σκοπούς άμεσης φορολογίας. Καθώς το σύστημα Φ.Π.Α. βασίζεται στις αρχές της ουδετερότητας η διπλή φορολόγηση, η μη φορολόγηση και οι στρεβλώσεις ανταγωνισμού αποτελούν παρενέργειες του συστήματος. Ζητήματα που σχετίζονται με την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου έχουν σε κάποιο βαθμό συζητηθεί αλλά η ανάλυσή τους συνεχίζεται μέχρι σήμερα.²³⁸

Οι κανόνες του Φ.Π.Α. για τον καθορισμό του τόπου παράδοσης αγαθών διαφέρουν από αυτούς για τον τόπο παροχής υπηρεσιών και συνεπώς οι πρώτοι δεν θα πρέπει να αποτελούν πεδίο διαβούλευσης της διατριβής αυτής. Η συζήτηση κατά πόσον οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες αποτελούν παράδοση αγαθών πρέπει επίσης να αποκλειστεί από την παρούσα διατριβή καθώς έχει ήδη αποφασισθεί ότι αντιμετωπίζονται ως παροχές υπηρεσιών εντός της Ε.Ε.²³⁹ αλλά και από τον ΟΟΣΑ²⁴⁰ για σκοπούς

²³⁷ Σύμφωνα με την Οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου της 7ης Δεκεμβρίου 2010 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη διάρκεια της υποχρεωτικής εφαρμογής ενός κατώτατου κανονικού συντελεστή, από την 1η Ιανουαρίου 2011 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2015, ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15 %.

²³⁸ Αρχική προσέγγιση του θέματος γίνεται με τη Γνωμοδότηση της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, 1998, με τίτλο "Οικονομικό εμπόριο και Έμμεση φορολογία" (98/C 407/49). Βλ. για παράδειγμα Cigler, J.D., Burrirt, H.C. και Stinnett, S.E., 1996, "Cyberspace: The Final Frontier for International Tax Concepts?", *The Journal of International Taxation*, 7 (8), σ. 340-350, Kogels, H., 2006, "VAT on Internationally Traded Services and Intangibles – A First Step Toward OECD Guidelines", *Bulletin for International Taxation*, σ. 375-376, Westin, R.A., 2007, *International Taxation of Electronic Commerce*, 2nd ed, The Netherlands: Kluwer Law International, Westberg, B., 2002, "Cross-Border Taxation of E-Commerce," Amsterdam: International, Bureau of Fiscal Documentation.

²³⁹ Όπως αναφέρεται και στην βιβλιογραφία «ο ΟΟΣΑ θεωρεί ότι ηλεκτρονικά παρεχόμενα ψηφιακά αγαθά αποτελούν υπηρεσίες για σκοπούς φόρων κατανάλωσης. Βλ. Westin, R. 2007, "International Taxation of Electronic Commerce", 2nd edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, σ. 150. Επί της αρχής συνεπώς, «η παράδοση άυλων αγαθών όταν παραδίδονται σε ψηφιακή μορφή αντιμετωπίζεται ως παροχή υπηρεσιών». Ειδικότερα για την θέση του ΟΟΣΑ βλ. OECD, 2003, "Consumption Tax Guidance: Electronic Commerce - Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/dataoecd/38/43/5594831.pdf>.

Φ.Π.Α. Σχετικά, πρέπει να σημειωθεί ότι με την χρήση νέων τεχνολογιών, ηλεκτρονικών υπολογιστών και δικτύων πληθώρα αγαθών μπορούν να «ψηφιοποιηθούν» και να καταστούν άυλα, με αντικατάσταση της φυσικής παράδοσης με παράδοση μέσω ψηφιακής μορφής.²⁴¹

Η θεώρηση των ζητημάτων έμμεσης φορολογίας επικεντρώνεται, όπως αναφέρθηκε και στις εισαγωγικές παρατηρήσεις, στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, ήτοι στο ηλεκτρονικό εμπόριο που αφορά σε ψηφιακές παροχές υπηρεσιών και όχι στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, το οποίο αφορά σε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για οποία η παραγγελία έχει τεθεί ηλεκτρονικά αλλά η φυσική παράδοση γίνεται με τον παραδοσιακό (off-line) τρόπο.²⁴² Εξάλλου, έχει αναφερθεί ότι «η εφαρμογή του συστήματος Φ.Π.Α. στο (άμεσο) ηλεκτρονικό εμπόριο θεωρείται η πιο σημαντική πρόκληση στον τομέα του Φ.Π.Α.». ²⁴³

Σύμφωνα με την αρχή της υπεροχής, η ενωσιακή νομοθεσία υπερβαίνει την αντίστοιχη εθνική νομοθεσία στα κ-μ.²⁴⁴ Το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα να ερμηνεύει το ενωσιακό δίκαιο και μέσω της νομολογίας του έχει καθιερώσει αρχές για την διασφάλιση ορθής εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου μέσω της εθνικής νομοθεσίας κ-μ.²⁴⁵ Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, η ανάλυση των αποφάσεων ΔΕΕ από τα κ-μ κρίνεται απαραίτητη κατά την εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας.

²⁴⁰ Αντίστοιχα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί ότι «οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν ψηφιοποιημένα αγαθά, όπως μουσική και λογισμικό τα οποία τηλεφορτώνονται (“downloaded”) απευθείας στον ηλεκτρονικό υπολογιστή του αγοραστή σε ορισμένα κ-μ.». Βλ. την Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο Υπουργών, Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Κοινωνική και Οικονομική Επιτροπή, «Ηλεκτρονικό εμπόριο και έμμεση φορολογία», 1998, COM 374 τελικό σ. 5. Βλ. επίσης και Alexiou, C. & Morrison, D., 2004, “The Cross-Border Electronic Supply EU-VAT Rules: Lessons for Australian GST”, *Revenue Law Journal*, no. 14, σ. 124.

²⁴¹ Βλ. Kogels, H.A. 1999, “VAT @ e-commerce”, *EC Tax Review*, vol. 8, no. 2, σ. 117. Ως παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η παράδοση εφημερίδας σε έντυπο υλικό έναντι ανάγνωσης αυτής σε ηλεκτρονικό περιεχόμενο μέσω Διαδικτύου ή η παράδοση λογισμικού σε ψηφιακό δίσκο σε κατάσταση έναντι άμεσης τηλεφόρτωσης του λογισμικού μέσω Διαδικτύου.

²⁴² Έμμεσο ή ηλεκτρονικό εμπόριο που περιλαμβάνει μη ψηφιακή παράδοση/παροχή.

²⁴³ Doernberg, R.L., Hinnekens, L., Hellerstein, W. & Li, J. 2001, “Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation”, *Kluwer Law International, The Hague* σ. 103. Έχει επισημανθεί ότι το φορολογικό δίκαιο αποτελεί έναν από τους τομείς δικαίου που δεν είναι απολύτως συμβατοί με τον νέο ψηφιακό κόσμο. Αυτό αληθεύει ιδιαίτερος όσον αφορά σε φόρους επί συναλλαγών, όπως ο Φ.Π.Α. Οι «παραδοσιακές» έννοιες του Φ.Π.Α. εφαρμόζονται σύμφωνα με την γεωγραφική θέση των συμβαλλόμενων μερών και των συναλλαγών, στοιχεία που δεν εντοπίζονται εύκολα όταν η οικονομική δραστηριότητα διεξάγεται μέσω του Διαδικτύου. Υπό αυτό το πρίσμα, οι φορολογικές διοικήσεις αντιμετωπίζουν την πρόκληση εύρεσης νέων κριτηρίων για τον εντοπισμό των φορολογικών συναλλαγών εάν επιθυμούν την διατήρηση των φορολογικών εσόδων. Βλ. και Hargitai, C. 2001, “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, *Jan Monnet Working Paper 13/01*, New York University School of Law, New York, σ. 2.

²⁴⁴ Βλ. για παράδειγμα υποθέσεις ΔΕΚ 26/62, 6/64 και 11/70.

²⁴⁵ Βλ. για παράδειγμα υποθέσεις ΔΕΚ 14/83, C 6 & 9/90 και C-224/01

- Ορισμός ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών.

Τον Μάιο 2002, κατόπιν πρότασης Επιτροπής, υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο, η Οδηγία 2002/38/ΕΚ²⁴⁶, ως προσωρινό μέτρο προς διασφάλιση της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο κατανάλωσης όταν καταναλώνονται εντός της Ε.Ε. και αντιμετώπιση ζητημάτων στρέβλωσης όρων ανταγωνισμού ενωσιακών επιχειρήσεων με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες.²⁴⁷ Για να διευκολυνθούν στην τήρηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων οι οικονομικοί φορείς οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρονικά υπηρεσίες και δεν είναι εγκατεστημένοι ούτε απαιτείται να εγγράφονται για φορολογικούς σκοπούς εντός της Κοινότητας, η Οδηγία καθιέρωσε ένα ειδικό καθεστώς, ήτοι ενός ειδικού συστήματος απόδοσης φόρου για ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες (βλ. ανάλυση κατωτέρω).

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά τις διαπραγματεύσεις της Οδηγίας είχαν διατυπωθεί επιφυλάξεις από το Ην. Βασίλειο, το οποίο κυρίως αμφισβητούσε την δυνατότητα των φορολογικών διοικήσεων της Ε. Ένωσης να επιβάλλουν την συμμόρφωση των επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες με το καθεστώς αυτό. Το Ην. Βασίλειο πρότεινε εναλλακτικά την μη επιβολή φορολόγησης (ως επιλογή πολιτικής αντίστοιχη με αυτήν των Η.Π.Α., όπως θα αναλυθεί κατωτέρω). Με τον τρόπο αυτό η Ε. Ένωση θα προσέλκυε επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες και οποιοδήποτε κόστος από την απώλεια εσόδων Φ.Π.Α. θα αντισταθμιζόταν με έσοδα από άμεση φορολογία λόγω της ανάπτυξης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εντούτοις, η άποψη αυτή δεν έτυχε υποστήριξης στο Συμβούλιο.²⁴⁸

Κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, οποιοσδήποτε οικονομικός φορέας παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες με ηλεκτρονικά μέσα προς μη υποκειμένους στο φόρο εντός της Κοινότητας μπορεί, εάν δεν έχει εγγραφεί άλλως για φορολογικούς σκοπούς εντός της Κοινότητας, να επιλέγει την εγγραφή του σε ένα μόνο κράτος μέλος.

Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες δεν καθορίστηκαν στην ως άνω Οδηγία αλλά σε Κανονισμό Συμβουλίου το 2005, οποίο βασίστηκε σε κατευθυντήριες οδηγίες από την Συμβουλευτική Επιτροπή Φ.Π.Α.²⁴⁹ του 2003.²⁵⁰ Σύμφωνα με τον Κανονισμό, οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες

²⁴⁶ Οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, ΕΕ L 128 της 15/05/2002, σ. 0041 – 0044.

²⁴⁷ Βλ. αιτιολογικό πρότασης Οδηγίας Επιτροπής, COM(2000) 349 τελικό σ. 3

²⁴⁸ Βλ. Ivinson, Jonathan, 2003, “Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work”, *International tax review*, no. 9, σ. 1-5.

²⁴⁹ Σύμφωνα με το άρθρο 398 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, συγκροτείται συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία καλείται «επιτροπή Φ.Π.Α.». Η εν λόγω επιτροπή αποτελείται από αντιπροσώπους των κ-μ και της Επιτροπής. Την προεδρία της επιτροπής ασκεί αντιπρόσωπος της Επιτροπής. Εκτός από τα σημεία που αποτελούν αντικείμενο διαβούλευσης σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ, η επιτροπή Φ.Π.Α. εξετάζει τα ζητήματα που της υποβάλει ο πρόεδρός της, είτε με δική του πρωτοβουλία, είτε έπειτα από αίτημα του αντιπροσώπου κ-μ, σχετικά με την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων περί Φ.Π.Α.

... «περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής».²⁵¹

Επιπλέον, αναφέρονται ειδικά ορισμένες υπηρεσίες, οποίες καλύπτονται από τον ορισμό, όταν παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου²⁵²:

- η παροχή ψηφιοποιημένων προϊόντων εν γένει, ιδίως λογισμικών, των τροποποιήσεών τους και της αναβάθμισης αυτών·
- οι υπηρεσίες που εξασφαλίζουν ή υποστηρίζουν την παρουσία επιχειρήσεων ή ιδιωτών σε ηλεκτρονικό δίκτυο, όπως δημιουργία ιστοτόπου ή ιστοσελίδας·
- οι αυτόματα παραγόμενες υπηρεσίες με ηλεκτρονικό υπολογιστή στο διαδίκτυο ή σε ένα ηλεκτρονικό δίκτυο, σε απάντηση συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία εισάγει ο λήπτης·
- η εκχώρηση, εξ επαχθούς αιτίας, του δικαιώματος πώλησης προϊόντος ή παροχής υπηρεσίας μέσω ιστοτόπου του διαδικτύου που λειτουργεί ως απευθείας (on-line) αγορά, όπου οι ενδεχόμενοι αγοραστές υποβάλλουν τις προσφορές τους μέσω αυτοματοποιημένης διαδικασίας και όπου τα μέρη ειδοποιούνται για τη σύναψη πώλησης μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που παράγεται αυτόματα από ηλεκτρονικό υπολογιστή·
- τα πακέτα υπηρεσιών πρόσβασης στο διαδίκτυο (ISP), στα οποία το τηλεπικοινωνιακό στοιχείο είναι βοηθητικό και δευτερεύον (δηλαδή πακέτα που υπερβαίνουν την απλή πρόσβαση στο διαδίκτυο και περιέχουν και άλλα στοιχεία, όπως σελίδες με περιεχόμενο που δίνει πρόσβαση σε ενημέρωση, σε μετεωρολογικές ή τουριστικές πληροφορίες, χώρους παιχνιδιών, φιλοξενία ιστοσελίδων, πρόσβαση σε απευθείας συζητήσεις κ.λπ.)·
- οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα II της Οδηγίας 2002/38/EK ήτοι:
 - (α) Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού.
 - (β) Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του.
 - (γ) Η παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων.

²⁵⁰ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ΕΕ L 288 της 29/10/2005 σ. 0001 – 0009.

²⁵¹ Άρθρο 11 ως άνω Κανονισμού.

²⁵² Ο ενωσιακός νομοθέτης ηθελημένα δεν οριοθέτησε τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες μέσω ενός εξαντλητικού καταλόγου, εξαιτίας των μειονεκτημάτων μιας τέτοιας μεθόδου: δημιουργεί προβλήματα κατά τον καθορισμό κάθε είδους υπηρεσίας οποία πρέπει να περιλαμβάνεται στον κατάλογο, εμπεριέχει τον κίνδυνο να καταστεί σύντομα παρωχημένος και δημιουργεί ένα πλαίσιο, γύρω από το οποίο δύναται επιτευχθεί φορολογικός σχεδιασμός και φοροαποφυγή από τις επιχειρήσεις. Βλ. Van der Merwe, B.A., 2004, “VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers”, *South African Mercantile Law Journal*, no. 16, σ. 580.

(δ) Η παροχή μουσικής, ταινιών²⁵³ και παιχνιδιών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων.

(ε). Η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

Σημειώνεται εκ νέου δε ότι, στην περίπτωση που ο παρέχων την υπηρεσία και ο πελάτης του επικοινωνούν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το γεγονός αυτό από μόνο του δεν σημαίνει ότι η παρεχόμενη υπηρεσία είναι ηλεκτρονική. Τέλος, αναφέρονται οι υπηρεσίες οποίες δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες:²⁵⁴

1) οι υπηρεσίες ραδιοφωνικής και τηλεοπτικής μετάδοσης, κατά την έννοια της ενδέκατης περίπτωσης του στοιχείου ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 9 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ·

2) οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, κατά την έννοια της δωδέκατης περίπτωσης του στοιχείου ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 9 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ·

3) οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών:

α) αγαθά, των οποίων η παραγγελία και η επεξεργασία της παραγγελίας γίνονται ηλεκτρονικά·

β) CD-ROM, δισκέτες και παρόμοια μέσα εγγραφής·

γ) έντυπο υλικό όπως βιβλία, ειδησεογραφικά δελτία, εφημερίδες ή περιοδικά·

δ) CD και κασέτες ήχου·

ε) βιντεοκασέτες και DVD·

στ) παιχνίδια σε CD-ROM·

ζ) υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν επαγγελματίες, όπως νομικοί ή οικονομικοί σύμβουλοι, που παρέχουν συμβουλές σε πελάτες τους μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου·

η) υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου (δηλαδή, μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως)·

θ) υπηρεσίες υλικής επισκευής εκτός γραμμής ηλεκτρονικού εξοπλισμού·

ι) υπηρεσίες αποθήκευσης δεδομένων χωρίς σύνδεση·

ια) διαφημιστικές υπηρεσίες, κυρίως σε εφημερίδες, σε αφίσες και στην τηλεόραση·

ιβ) υπηρεσίες τηλεφωνικής υποστήριξης·

ιγ) υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέχονται αποκλειστικά με αλληλογραφία, κυρίως ταχυδρομικώς·

²⁵³ Όσον αφορά στην παροχή τηλεοπτικών ή ραδιοφωνικών προγραμμάτων άμεσα μέσω Διαδικτύου (“online”), η Συμβουλευτική Επιτροπή Φ.Π.Α. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «ένα πρόγραμμα που μεταδίδεται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή αντίστοιχου δικτύου, αποτελεί ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία». Βλ. κατευθυντήριες οδηγίες 67^{ης} συνεδρίασης Συμβουλευτικής Επιτροπής Φ.Π.Α., 2003, Guidelines Document A, European Commission, TAXUD/2303/03 Rev 2 final, σ. 4, διαθέσιμες στην ηλ. διεύθυνση <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guidelines-e-services.pdf>.

²⁵⁴ Άρθρο 12 εν λόγω Κανονισμού.

- ιδ) συμβατικές υπηρεσίες δημοπράτησης που βασίζονται στην άμεση ανθρώπινη παρέμβαση, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής των προσφορών·
- ιε) τηλεφωνικές υπηρεσίες με συνιστώσα εικόνας που είναι γνωστές και ως υπηρεσίες εικονοτηλεφώνου·
- ιστ) πρόσβαση στο διαδίκτυο και στον παγκόσμιο ιστό·
- ιζ) τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου.

Εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς η διαχείριση του Φ.Π.Α. εναπόκειται στην αρμοδιότητα των εθνικών διοικήσεων, πέρα από όσα προβλέπει ο ανωτέρω Κανονισμός, είναι πιθανό να έχουν αναπτυχθεί διαφορετικές ερμηνείες για το ποιες θεωρούνται ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.²⁵⁵ Σχετικά, ο ανωτέρω Κανονισμός του 2005, παρέχει καθοδήγηση για τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις για τον ορισμό των υπηρεσιών αυτών, εντούτοις οι τεχνολογικές εξελίξεις και η καινοτομία των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών δύναται υπερβαίνει τα νομικά κείμενα. Ειδικά πάντως όσον αφορά στην φορολογική μεταχείριση των ψηφιοποιημένων προϊόντων, διαπιστώνεται ενιαία αντιμετώπιση από πλευράς κ-μ για τον χαρακτηρισμό τους ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.²⁵⁶

Φυσικά δεν μπορεί να αποκλεισθεί διαφορετική μεταχείριση σε εθνικό επίπεδο όσον αφορά στον χαρακτηρισμό των υπηρεσιών ως ηλεκτρονικών ή μη, αντιμετώπιση επιχειρήσεων ως υποκείμενων ή μη στον φόρο, χαρακτηρισμό ή μη ως μόνιμης εγκατάστασης. Συναφώς, οι επιχειρήσεις είναι πιθανό να τύχουν διαφορετικής μεταχείρισης αναλόγως με το κ-μ σε οποίο υποβάλλουν δηλώσεις, το κ-μ έδρας και μόνιμων εγκαταστάσεων που πιθανώς διατηρούν σε άλλα κ-μ. Κίνδυνοι μη φορολόγησης και διπλής φορολόγησης ελλοχεύουν και εντός Ένωσης και με τρίτες χώρες. Εργαλεία για την ελαχιστοποίηση των εν λόγω φαινομένων πρέπει να αναπτυχθούν σε διεθνές επίπεδο. Οι κανόνες εφαρμογής πρέπει να είναι σαφείς και ταυτόχρονα να προσφέρουν υψηλό βαθμό ευελιξίας ώστε να προσαρμόζονται σε τεχνολογικές αλλαγές και εξελίξεις.²⁵⁷

²⁵⁵ Βλ. Westin ο.π. σ. 154.

²⁵⁶ Στο Ην. Βασίλειο η φορολογική διοίκηση αντιμετωπίζει την παροχή λογισμικού ως παράδοση αγαθού, εάν περιλαμβάνει υλικό στοιχείο ή παροχή υπηρεσιών, εάν περιλαμβάνει μόνο την άμεση πρόσβαση στα δεδομένα λογισμικού/οδηγίες. Στην Γαλλία, όσον αφορά εξίσου την παροχή λογισμικού «η φορολογική διοίκηση γνωμοδότησε ότι, η παροχή λογισμικού, που τηλεφορτώνεται στον ηλεκτρονικό υπολογιστή του αγοραστή, αποτελεί παροχή υπηρεσιών, ανεξαρτήτως εάν τυγχάνει εξατομικευμένης ανάπτυξης». Βλ. Doernberg ο.π. σ. 421. Επιπλέον, η άμεση τηλεφόρτωση και εγκατάσταση ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή θεωρείται άυλη υπηρεσία καθώς και η τεχνική υποστήριξη που παρέχεται μέσω Διαδικτύου. Βλ. Powers, J.P., Murato, M., Borraccia, S.M., Brodersen, C., Bourtourault, P.Y. & Kay, G.A. 1997, “International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-Border electronic commerce”, *Intertax*, no. 4, σ. 120-142. Στην Γερμανία και στο Βέλγιο ακολουθείται ομοίως ο Κανονισμός του 2005. Βλ. Massbaum, M. & Eicker, K. 2001, “The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangement Applicable to Services Supplied by Electronic Means”, *Intertax*, vol. 29, no. 3, σ. 92 και Βελγικό Κώδικα Φ.Π.Α., όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 22/4/2003 (M.B. 13/5/2003).

²⁵⁷ Rendahl Pernilla, 2007, “An Overview of the Tax Implication of Sale of Digital Downloads in the European Union”, *Journal of Media Business Studies*, 4(2), σ. 65-86.

Σε αυτήν την διαδικασία, ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη και εάν είναι ή όχι υποκείμενος στο φόρο πρέπει να καθορισθούν. Υφίστανται καθαροί κίνδυνοι διπλής φορολόγησης στο υφιστάμενο σύστημα εάν οι παροχές ηλεκτρονικών υπηρεσιών χαρακτηρισθούν διαφορετικά στα κ-μ λόγω διαφορετικής ερμηνείας κανόνων. Ο κύριος λόγος για αυτό είναι οι διαφορές στο επίπεδο εναρμόνισης εντός της Ένωσης και η δυνατότητα εθνικών φορολογικών διοικήσεων να παρέχουν οδηγίες μέσω εφαρμοστικών διατάξεων.

Σε αυτήν την προσπάθεια και για λόγους σαφήνειας, το Συμβούλιο υιοθέτησε πρόσφατα Εκτελεστικό Κανονισμό για τις διατάξεις Φ.Π.Α.²⁵⁸, στον οποίον παρατίθενται κατάλογοι με τις πράξεις που θεωρούνται υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, χωρίς όμως οι εν λόγω κατάλογοι να είναι οριστικοί ούτε εξαντλητικοί.

Ειδικότερα, επαναλαμβάνεται²⁵⁹ ότι, οι «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες», οι οποίες αναφέρονται στην οδηγία 2006/112/EK, περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής. Ο Κανονισμός επαναλαμβάνει, ότι ο ορισμός των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

- α) την παροχή ψηφιοποιημένων προϊόντων εν γένει, ιδίως λογισμικών, των τροποποιήσεών τους και της αναβάθμισης αυτών,
- β) τις υπηρεσίες που εξασφαλίζουν ή υποστηρίζουν την παρουσία επιχειρήσεων ή ιδιωτών σε ηλεκτρονικό δίκτυο, όπως δημιουργία ιστοτόπου ή ιστοσελίδας,
- γ) τις αυτόματα παραγόμενες υπηρεσίες με ηλεκτρονικό υπολογιστή στο Διαδίκτυο ή σε ένα ηλεκτρονικό δίκτυο, σε απάντηση συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία εισάγει ο λήπτης,
- δ) την εκχώρηση, εξ επαχθούς αιτίας, του δικαιώματος διάθεσης προς πώληση προϊόντος ή υπηρεσίας μέσω ιστοτόπου του Διαδικτύου που λειτουργεί ως απευθείας (on-line) αγορά, όπου οι ενδεχόμενοι αγοραστές υποβάλλουν τις προσφορές τους μέσω αυτοματοποιημένης διαδικασίας και όπου τα μέρη ειδοποιούνται για τη σύναψη πώλησης μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που παράγεται αυτόματα από ηλεκτρονικό υπολογιστή,
- ε) τα πακέτα υπηρεσιών πρόσβασης στο Διαδίκτυο (ISP), στα οποία το τηλεπικοινωνιακό στοιχείο είναι βοηθητικό και δευτερεύον (δηλαδή πακέτα που υπερβαίνουν την απλή πρόσβαση στο Διαδίκτυο και περιέχουν και άλλα στοιχεία, όπως σελίδες με περιεχόμενο που δίνει πρόσβαση σε ενημέρωση, σε

²⁵⁸ Εκτελεστικός Κανονισμός αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 77 της 23/03/2011 σ. 001 – 0022.

²⁵⁹ Στο άρθρο 7 του Κανονισμού 282/2011.

μετεωρολογικές ή τουριστικές πληροφορίες, χώρους παιχνιδιών, φιλοξενία ιστοσελίδων, πρόσβαση σε απευθείας συζητήσεις κ.λπ.),

στ) τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του Κανονισμού αυτού.

Στο παράρτημα Ι του Κανονισμού 282/2011 αναφέρονται ενδεικτικά οι κατωτέρω ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες:

1. Σημείο 1 του παραρτήματος ΙΙ της Οδηγίας 2006/112/EK:

- α) παροχή και φιλοξενία ιστοτόπων και ιστοσελίδων·
- β) αυτοματοποιημένη συντήρηση προγραμμάτων εξ αποστάσεως και σε απευθείας σύνδεση·
- γ) εξ αποστάσεως διαχείριση συστημάτων·
- δ) αποθήκευση δεδομένων σε απευθείας σύνδεση, που επιτρέπει την αποθήκευση και ανάκτηση συγκεκριμένων δεδομένων με ηλεκτρονικό τρόπο·
- ε) παροχή, σε απευθείας σύνδεση, χώρου δίσκου κατόπιν αίτησης.

2. Σημείο 2 του παραρτήματος ΙΙ της Οδηγίας 2006/112/EK:

- α) χρησιμοποίηση λογισμικών σε απευθείας σύνδεση ή με τηλεφόρτωση (ειδικότερα προγραμμάτων σύναψης συμβάσεων/ λογιστικής και αντικών λογισμικών), καθώς και των ενημερωμένων εκδόσεών τους,
- β) φίλτρα «bannerblockers» (λογισμικά που εμποδίζουν την εμφάνιση διαφημιστικών παραθύρων, γνωστά ως «φραγμοί διαφημιστικών παραθύρων»),
- γ) οδηγοί τηλεφόρτωσης, όπως λογισμικά διασύνδεσης υπολογιστών και περιφερειακών μονάδων (π.χ. εκτυπωτών),
- δ) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση φίλτρων σε ιστοτόπους, σε απευθείας σύνδεση,
- ε) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση ζωνών ασφαλείας (firewalls), σε απευθείας σύνδεση.

3. Σημείο 3 του παραρτήματος ΙΙ της Οδηγίας 2006/112/EK:

- α) πρόσβαση σε θεματικά μοτίβα οθόνης και τηλεφόρτωσή τους,
- β) πρόσβαση σε φωτογραφίες, εικόνες ή προγράμματα προστασίας οθόνης (screensavers) ή τηλεφόρτωσή τους,
- γ) το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών δημοσιεύσεων,
- δ) συνδρομή σε εφημερίδες και περιοδικά σε απευθείας σύνδεση,
- ε) στατιστικές περί διαδικτυακών ημερολογίων (weblogs) και ιστοτόπων,
- στ) ειδήσεις, οδικές πληροφορίες και δελτία καιρού, σε απευθείας σύνδεση,
- ζ) πληροφορίες σε απευθείας σύνδεση, παραγόμενες αυτόματα από λογισμικό, με εισαγωγή συγκεκριμένων δεδομένων από τον πελάτη, όπως νομικά ή οικονομικά δεδομένα (κυρίως δεδομένα χρηματιστηριακών αγορών σε πραγματικό χρόνο),
- η) παροχή χώρου για διαφημίσεις, κυρίως διαφημιστικών παραθύρων σε ιστότοπο ή ιστοσελίδα,

θ) χρήση μηχανών αναζήτησης και καταλόγων του Διαδικτύου.

4. Σημείο 4 του παραρτήματος II της Οδηγίας 2006/112/EK:

- α) πρόσβαση σε μουσικά αρχεία ή τηλεφόρτωσή τους σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα,
- β) πρόσβαση σε μουσικά μηνύματα, μουσικά αποσπάσματα, μελωδίες κινητών τηλεφώνων ή άλλους ήχους ή τηλεφόρτωσή τους,
- γ) πρόσβαση σε ταινίες (film) ή τηλεφόρτωσή τους,
- δ) τηλεφόρτωση παιχνιδιών σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα,
- ε) πρόσβαση σε αυτοματοποιημένα παιχνίδια, σε απευθείας σύνδεση, που παρέχονται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή άλλων παρόμοιων ηλεκτρονικών δικτύων, και όπου οι παίκτες είναι γεωγραφικά απομακρυσμένοι ο ένας από τον άλλον.

5. Σημείο 5 του παραρτήματος II της Οδηγίας 2006/112/EK:

- α) αυτοματοποιημένη διδασκαλία από απόσταση, που παρέχεται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου, και της οποίας η παροχή απαιτεί περιορισμένη, αν όχι μηδενική, ανθρώπινη παρέμβαση, συμπεριλαμβανομένων των εικονικών τάξεων, εκτός από τις περιπτώσεις όπου το Διαδίκτυο ή παρόμοιο ηλεκτρονικό δίκτυο χρησιμοποιείται ως απλό μέσο επικοινωνίας μεταξύ του δασκάλου και του σπουδαστή,
- β) τετράδια εργασιών που συμπληρώνονται από τους μαθητές σε απευθείας σύνδεση και διορθώνονται αυτόματα, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση.

Τέλος, αναφέρονται εκ νέου οι υπηρεσίες οποίες δεν καλύπτονται από τον ορισμό των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ήτοι:

- α) οι υπηρεσίες ραδιοφωνικής και τηλεοπτικής μετάδοσης,
- β) οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών,
- γ) αγαθά, των οποίων η παραγγελία και η επεξεργασία της παραγγελίας γίνονται ηλεκτρονικά,
- δ) CD-ROM, δισκέτες και παρόμοια μέσα εγγραφής,
- ε) έντυπο υλικό, όπως βιβλία, ειδησεογραφικά δελτία, εφημερίδες ή περιοδικά,
- στ) CD και κασέτες ήχου,
- ζ) βιντεοκασέτες και DVD,
- η) παιχνίδια σε CD-ROM,
- θ) υπηρεσίες επαγγελματιών, όπως νομικοί ή οικονομικοί σύμβουλοι, που παρέχουν συμβουλές σε πελάτες τους μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου,
- ι) υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του Διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου (δηλαδή, μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως),
- ια) υπηρεσίες υλικής επισκευής εκτός γραμμής ηλεκτρονικού εξοπλισμού,

- ιβ) υπηρεσίες αποθήκευσης δεδομένων χωρίς σύνδεση,
- ιγ) διαφημιστικές υπηρεσίες, κυρίως σε εφημερίδες, σε αφίσες και στην τηλεόραση,
- ιδ) υπηρεσίες τηλεφωνικής υποστήριξης,
- ιε) υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέχονται αποκλειστικά με αλληλογραφία, κυρίως ταχυδρομικώς,
- ιστ) συμβατικές υπηρεσίες δημοπράτησης που βασίζονται στην άμεση ανθρώπινη παρέμβαση, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής των προσφορών,
- ιζ) τηλεφωνικές υπηρεσίες με συνιστώσα εικόνας, που είναι γνωστές και ως υπηρεσίες εικονοτηλεφώνου,
- ιη) πρόσβαση στο Διαδίκτυο και στον Παγκόσμιο Ιστό,
- ιθ) τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του Διαδικτύου.

- Ορισμός υποκείμενου στον φόρο και ορισμός καταναλωτή

Η Οδηγία 2006/112/EK δεν ορίζει τον καταναλωτή, αλλά θεσπίζει κριτήρια για το ποιος θεωρείται υποκείμενος στο φόρο. Ειδικότερα, νοείται ως «υποκείμενος στο φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.²⁶⁰ Το ΔΕΕ έχει με τη νομολογία του διευκρινίσει ότι, το πεδίο εφαρμογής του ορισμού του υποκείμενου στο φόρο καλύπτει και τις προπαρασκευαστικές εργασίες καθώς και τα αγαθά που δεν χρησιμοποιούνται μόνο για την οικονομική δραστηριότητα, έστω και αν η αναλογία για τους σκοπούς της επιχείρησης είναι μικρή.²⁶¹ Όπου τα αγαθά χρησιμοποιούνται εξίσου και για ιδιωτική κατανάλωση, επιτρέπεται αναλογική έκπτωση κατά το ποσοστό που αυτά χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο.²⁶²

Αυτό πρέπει να συγκριθεί με την αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία ένας υποκείμενος στο φόρο αγοράζει ένα αγαθό επένδυσης για μικτή χρήση (ιδιωτικούς και επιχειρηματικούς σκοπούς) και μπορεί να μην εκτέσει καθόλου ως ιδιωτικό αγαθό. Αυτό το αγαθό διατηρείται εκτός συστήματος Φ.Π.Α.²⁶³

Ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.²⁶⁴

²⁶⁰ Άρθρο 9 Οδηγίας 2006/112/EK.

²⁶¹ Βλ. υπόθεση C-268/83, εδάφιο 23 και υπόθεση C-97/90, εδάφιο 35.

²⁶² Βλ. υπόθεση C-230/94, εδάφιο 38.

²⁶³ Βλ. υπόθεση C-415/98, εδάφιο 34.

²⁶⁴ Άρθρο 9 Οδηγίας 2006/112/EK.

Συνεπώς, ο ορισμός της οικονομικής δραστηριότητας καλύπτει ένα ευρύ φάσμα παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών, καταλαμβάνοντας όλα τα στάδια της παραγωγής, διανομής και παροχής. Το ΔΕΕ έχει ερμηνεύσει ότι, υφίσταται οικονομική εκμετάλλευση σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής των συναλλαγών, όταν πληρούνται ορισμένα κριτήρια όπως π.χ. απόκτηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.²⁶⁵

Οι εταιρείες συμμετοχών κατά κανόνα δεν θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εάν μοναδικός σκοπός τους είναι να αποκτούν συμμετοχές σε άλλες οντότητες και δεν εμπλέκονται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα δικαιώματά τους ως μέτοχοι.²⁶⁶ Η απόκτηση οικονομικών συμμετοχών, όπως τα χρεόγραφα, μπορεί να συνιστά οικονομική δραστηριότητα, αλλά όχι στις περιπτώσεις που μόνο το αντίτιμο αυτών των συναλλαγών αποτελεί πιθανό κέρδος. Δηλαδή σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι δραστηριότητες πωλήσεων και αγορών χρεογράφων επεκτείνονται πέρα από την απλή πώληση και αγορά, όπως όταν ένα πρόσωπο συγκεντρώνει και διαχειρίζεται φάκελο μεταβιβάσιμων χρεογράφων, οι όροι για να συνιστούν οικονομική δραστηριότητα μπορεί να πληρούνται.²⁶⁷

Το κριτήριο της άσκησης κατά τρόπο ανεξάρτητο δεν αφορά στην νομική προσωπικότητα του υποκείμενου στο φόρο, αλλά αποσκοπεί στο να διακρίνει ότι δεν είναι υποκείμενα στο φόρο τα πρόσωπα που είναι υπάλληλοι και συνδέονται με δεσμούς εξάρτησης με τον εργοδότη τους. Οι συνθήκες εργασίας, οι όροι αμοιβής και η θέσπιση ευθύνης ή ανάληψη κινδύνου από τον εργοδότη είναι κριτήρια οποία λαμβάνονται υπόψη για τον χαρακτηρισμό δραστηριότητας ως οικονομικής.²⁶⁸

Συνεπώς, μια επιχείρηση που παρέχει ψηφιακές υπηρεσίες στην διεθνή αγορά πρέπει να λάβει υπόψη της την οργάνωση υποκαταστημάτων κ.λπ. σε διάφορα κ-μ.

Το κριτήριο της ανεξαρτησίας της οικονομικής δραστηριότητας πρωτίστως αποσκοπεί στην διάκριση οικονομικής δραστηριότητας, οποία διεξάγεται από υπαλλήλους, από το πεδίο εφαρμογής των υποκείμενων στο φόρο.²⁶⁹

Σε κάθε περίπτωση, η νομολογία του ΔΕΕ καταδεικνύει ότι, ο βαθμός ανεξαρτησίας επίσης έχει επίδραση στον καθορισμό εάν μια επιχείρηση διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κ-μ, καθώς το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. και ο βαθμός ανεξαρτησίας επηρεάζονται εάν υφίσταται άμεση σύνδεση μεταξύ της παροχής και του αντιτίμου από τον αγοραστή.²⁷⁰

²⁶⁵ Βλ. υπόθεση C-186/89, εδάφιο 18.

²⁶⁶ Βλ. υπόθεση C-60/90, εδάφιο 17.

²⁶⁷ Βλ. υπόθεση C-8/03, εδάφια 41-44.

²⁶⁸ Βλ. κοινές υποθέσεις C-78/02 έως C-80/02 εδάφιο 35 και υπόθεση C-210/04, εδάφιο 35.

²⁶⁹ Βλ. Ramsdahl Jensen, D., 2004. Merværdiafgiftspligten. Copenhagen: Jurist- og Økonomforbundets forlag, σ. 270-271.

²⁷⁰ Βλ. Υπόθεση C-210/04 εδάφια 32-35.

Για παράδειγμα, εάν ένας κάτοικος της Ευρωπαϊκής Ένωσης τηλεφορτώσει οπτικοακουστικά αρχεία από ένα δικτυακό ιστότοπο, φορολογούνται με τον ισχύοντα συντελεστή στο Ην. Βασίλειο, εάν αυτά προορίζονται για ιδιωτική του χρήση. Εάν ο ίδιος κάτοικος τηλεφορτώσει φωτογραφίες για χρήση σε ένα περιοδικό, πρώτα ο αντικειμενικός σκοπός του περιοδικού πρέπει να εξετασθεί. Η αγορά μπορεί να θεωρείται ότι έγινε για τους σκοπούς υποκείμενου στο φόρο προσώπου και να μεταβληθεί ο τόπος παροχής της υπηρεσίας και ο εφαρμοζόμενος συντελεστής. Η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν μπορεί να γνωρίζει εάν τα οπτικοακουστικά αρχεία ή οι φωτογραφίες θα χρησιμοποιηθούν από τον αγοραστή για τους σκοπούς της δραστηριότητάς του ή την ιδιωτική του χρήση, αλλά πρέπει να δίδει ιδιαίτερη σημασία στα παρεχόμενα στοιχεία από τον πελάτη, όπως ο αριθμός ΑΦΜ/ΦΠΑ. Οι πελάτες πρέπει να έχουν την δυνατότητα, κατά την αγορά, να μπορούν να καταχωρούν πληροφοριακά στοιχεία για την ιδιότητά τους με κατανοητό και ομοιόμορφο τρόπο.

- Ορισμός μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς Φ.Π.Α.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης όπως αναπτύχθηκε από τη νομολογία ΔΕΕ βασίζεται στα κριτήρια ότι «...η εγκατάσταση πρέπει να έχει κάποιο ελάχιστο μέγεθος και ανθρώπινο δυναμικό και τεχνική υποδομή για την παροχή των υπηρεσιών πρέπει να είναι παρόντα μονίμως».²⁷¹

Το ΔΕΕ έχει επιπλέον υποστηρίξει ότι το κύριο σημείο αναφοράς πρέπει να είναι ο τόπος που ο προμηθευτής έχει εγκατεστημένη την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Εάν αυτός ο κανόνας δεν οδηγεί σε λογικά συμπεράσματα για φορολογικούς σκοπούς ή οδηγεί σε αντιδικίες μεταξύ κ-μ, η μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες πρέπει να λαμβάνεται υπόψη.²⁷² Σε αυτήν την περίπτωση, ο βαθμός ανεξαρτησίας της μόνιμης εγκατάστασης πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη.²⁷³

Εάν μια θυγατρική ή ένα υποκατάστημα έχει δική του νομική προσωπικότητα δεν είναι παράγοντας καθοριστικός. Πρέπει να εκτιμηθεί η ανεξαρτησία της οικονομικής δραστηριότητας, οποία διεξάγεται από εν λόγω θυγατρική ή υποκατάστημα. Κατά την εκτίμηση αυτή αξιολογείται ποιος επωμίζεται τον κίνδυνο της οικονομικής δραστηριότητας.²⁷⁴ Επίσης πρέπει να προβλέπεται νομικό πλαίσιο για τις υπηρεσίες οποίες παρέχονται κατά τρόπο ανεξάρτητο, περιλαμβανομένου και του τόπου λήψης των υπηρεσιών διαχείρισης.²⁷⁵

Για εταιρείες που δραστηριοποιούνται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες προκύπτουν ενδιαφέροντα θέματα. Η εταιρεία πρέπει να αναλογιστεί τις φορολογικές συνέπειες από την επιλογή του τόπου εγκατάστασης και του είδους των υπηρεσιών που θα παρέχει μέσω αυτής της εγκατάστασης. Για

²⁷¹ Βλ. Υπόθεση C-168/84 εδάφιο 18.

²⁷² Βλ. Υπόθεση C-168/84 εδάφιο 17.

²⁷³ Βλ. Υπόθεση C-260/95, εδάφια 25-28.

²⁷⁴ Βλ. Υπόθεση C-210/04, εδάφια 35-37.

²⁷⁵ Βλ. Υπόθεση C-390/96, εδάφιο 19.

παράδειγμα τα διαδικτυακά (“online”) παιχνίδια εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών και φορολογούνται στον τόπο όπου ο προμηθευτής ή ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, ενώ οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω μηχανών τυχερών παιχνιδιών φορολογούνται στον τόπο όπου φυσικά πραγματοποιούνται. Τίθεται το ερώτημα ένα διαπιστώνεται διακριτική μεταχείριση μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών. Αληθεύει ότι και οι δύο παρέχουν στον δικαιούχο διασκέδαση και υπό αυτή την έννοια οι υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν ως ομοειδείς, αλλά όχι εναλλακτικές, ειδικά λαμβάνοντας υπόψη την ευκολία πρόσβασης στα διαδικτυακά παιχνίδια από οποιοδήποτε σημείο.

Για τους σκοπούς Φ.Π.Α., ο διαμετακομιστής δεν πληροί τα κριτήρια που καθορίζονται από το ΔΕΕ για καθορισμό του ως μόνιμη εγκατάσταση. Εν μέρει λόγω της έλλειψης του στοιχείου ανθρώπινης παρέμβασης, αλλά κυρίως λόγω των κριτηρίων που αναφέρονται αρκετές φορές από το ΔΕΕ για την επίτευξη ορθολογικού φορολογικού αποτελέσματος.²⁷⁶ Αυτό το επιχείρημα θα μπορούσε, ωστόσο, να χρησιμοποιηθεί προς την αντίθετη κατεύθυνση όταν ένα ορθολογικό φορολογικό αποτέλεσμα θα μπορούσε να επιτευχθεί εάν ο διαμετακομιστής θεωρείτο ότι αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

Εντούτοις, τέτοιο σκεπτικό για ευρεία θεώρηση έννοιας μόνιμης εγκατάστασης δεν απαντάται σε πρόσφατη νομολογία ΔΕΕ.²⁷⁷

Οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες καθώς και ο τεχνικός εξοπλισμός τους χαρακτηρίζονται από ιδιαίτερη κινητικότητα. Καθώς το ΔΕΕ δεν κινείται προς την κατεύθυνση αγνόησης κριτηρίου απασχόλησης ανθρώπινου δυναμικού για τον καθορισμό μόνιμης εγκατάστασης, οι διαμετακομιστές επί του παρόντος δεν είναι πιθανό να αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω ερμηνεία για τους διαμετακομιστές αφορά μόνο στον καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς Φ.Π.Α. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ο αντίστοιχος ορισμός του Προτύπου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. είναι ευρύτερος και περιλαμβάνει, υπό προϋποθέσεις, τους διαμετακομιστές²⁷⁸.

- Καθορισμός του τόπου παροχής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία Φ.Π.Α. ²⁷⁹ από 1/1/2010 έως 31/12/2014 και από 1/1/2015.²⁸⁰

²⁷⁶ Βλ. Υποθέσεις 168/84, C-230/94, C-190/95.

²⁷⁷ Βλ. Υπόθεση C-210/04.

²⁷⁸ Βλ. αντίστοιχο κεφάλαιο για την άμεση φορολογία επί της παρούσας διατριβής.

²⁷⁹ Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ΕΕ L 44, 20.2.2008, σ. 11-22.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς, η παγκοσμιοποίηση, η απορρύθμιση και οι τεχνολογικές μεταβολές προκάλεσαν όλες μαζί τεράστιες αλλαγές στον όγκο και στη διάρθρωση των συναλλαγών στον τομέα των υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, για να λειτουργήσει ορθά η εσωτερική αγορά, το Συμβούλιο αποφάσισε με την ανωτέρω Οδηγία 2008/8/EK, την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/EK, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη στρατηγική της Επιτροπής για τον εκσυγχρονισμό και την απλούστευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Κρίθηκε όμως ότι, ορισμένες από τις αλλαγές, οποίες επέρχονται ως προς τον τόπο παροχής υπηρεσιών θα μπορούσαν να έχουν σημαντική επίπτωση στον προϋπολογισμό των κρατών μελών. Για να διασφαλισθεί μια ομαλή μετάβαση, οι αλλαγές αυτές αποφασίσθηκε να εισαχθούν σταδιακά. Συνεπώς, ισχύουν δυο στάδια μεταβολών, ήτοι από 1/1/2010 έως 31/12/2014 και από 1/1/2015.

Οι μεταβολές, οποίες επέρχονται με την Οδηγία 2008/8/EK εντοπίζονται σε τρεις βασικές αρχές, οποίες ισχύουν από 1/1/2010 έως 31/12/2014:

1. Για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τόπος φορολογίας πρέπει, καταρχήν, να είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση.²⁸¹
2. Για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο, ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών θα πρέπει να βασίζεται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη και όχι στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες.²⁸²
3. Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο, γενικός κανόνας θα πρέπει να εξακολουθήσει να είναι ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.
4. Η μεταβολή, οποία επέρχεται με την Οδηγία 2008/8/EK από 1/1/2015 συνίσταται στο ότι:²⁸³

Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο, γενικός κανόνας που θα ισχύει είναι ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου ο μη υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος, έχει την μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.²⁸⁴

Πρακτικά αυτή η μεταβολή επηρεάζει μόνο τον ισχύοντα κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στην Ένωση προς τελικούς καταναλωτές εγκατεστημένους στην Ένωση, όπως θα δούμε στην ανάλυση κατωτέρω.

²⁸⁰ Για ανάλυση της ισχύουσας ενωσιακής νομοθεσίας βλ. Κουγέας Β., Μηλιώνης Ν., Πεδιαδιτάκη Τ. και Κοκόλια Ε., 2012, «Οι πηγές του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου-πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο πριν και μετά τη Λισαβόνα», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

²⁸¹ Σημείο 3 προοιμίου Οδηγίας 2008/8/EK.

²⁸² Σημείο 4 προοιμίου Οδηγίας 2008/8/EK.

²⁸³ Βλ. και Φορτσάκης Θεόδωρος, 2008, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Α. Σάκκουλας, σ. 342, Μπάριμπας Νικόλαος, 2009, Συλλογή Νομοθεσίας Φορολογικού Δικαίου, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σ. 533.

²⁸⁴ Νέο άρθρο 58 Οδηγίας 2008/8/EK με ισχύ από 1/1/2015.

Συναφώς, για την ανάλυση της ισχύουσας νομοθεσίας, θα βασισθούμε, ως κριτήριο για τον καθορισμό του τόπου παροχής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, στον τόπο εγκατάστασης (εντός ή εκτός Ένωσης) (α) του παρόχου και (β) του πελάτη. Επίσης, κατά την ανάλυση μας θα πρέπει να ληφθεί υπόψη εάν ο πελάτης είναι (α) υποκείμενος στον φόρο (B2B) ή (β) τελικός καταναλωτής (B2C).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω κριτήρια, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

ι) Παροχές υπηρεσιών από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στην Ένωση.

Οι πάροχοι ηλεκτρονικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε τρίτες χώρες μπορεί να φορολογηθούν διπλά εάν εφαρμόζεται σε χώρα εγκατάστασής τους κάποιο είδος φόρου κύκλου εργασιών ή Φ.Π.Α. ή και να αποφύγουν πλήρως φορολόγησης.

Οι ανωτέρω εταιρείες σύμφωνα με την ενωσιακή νομοθεσία Φ.Π.Α., όταν παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες δύνανται: (α) να αποκτήσουν έδρα οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α. σε ένα από τα 27 κ-μ της Ένωσης, οπότε οι παρεχόμενες ηλεκτρονικά υπηρεσίες θα υπόκεινται στην νομοθεσία του κ-μ εγκατάστασης και (β) να αντιμετωπισθούν ως μη εγκατεστημένες υποκείμενες στον φόρο.

Σύμφωνα με την Οδηγία περί Φ.Π.Α.²⁸⁵, «μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο», ορίζεται ο υποκείμενος στον φόρο που δεν διατηρεί την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Κοινότητας και ο οποίος δεν απαιτείται, κατά συνέπεια, να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο υπόκειται σε διαφορετικούς κανόνες, ανάλογα με το εάν παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε υποκείμενους στον φόρο (B2B) ή σε τελικούς καταναλωτές (B2C).

Ο γενικός κανόνας για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών καθορίζεται από τα άρθρα 44, 58 και 59 της Οδηγίας 2006/112/EK, ανάλογα με το εάν παρέχεται σε υποκείμενο ή μη στον φόρο εντός της Ένωσης ή σε μη υποκείμενο στον φόρο εκτός της Ένωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα:

(I) Παροχή υπηρεσιών από μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο προς υποκείμενο στον φόρο εντός της Ένωσης.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών καθορίζεται από το άρθρο 44 της Οδηγίας 2006/112/EK.²⁸⁶

²⁸⁵ Άρθρο 358 Οδηγίας 2006/112/EK.

²⁸⁶ Όπως τροποποιήθηκε από την Οδηγία 2008/8/EK με ισχύ από 1/1/2010.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Ο φόρος αποδίδεται με τον μηχανισμό αντιστροφής επιβάρυνσης (“reverse charge mechanism”) από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Σύμφωνα με το άρθρο 196 της Οδηγίας 2006/112/EK, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.

Περαιτέρω, για να διασφαλιστεί η ενιαία εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων, στον εφαρμοστικό Κανονισμό που υιοθέτησε πρόσφατα το Συμβούλιο για τις διατάξεις Φ.Π.Α.²⁸⁷ διευκρινίζονται έννοιες όπως η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας, η μόνιμη εγκατάσταση, η κατοικία και η συνήθης διαμονή. Λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία του ΔΕΕ, η χρήση όσο το δυνατόν σαφών και αντικειμενικών κριτηρίων αναμένεται να διευκολύνει την πρακτική εφαρμογή αυτών των εννοιών.

Με την επιφύλαξη του γενικού κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, όταν παρέχονται υπηρεσίες σε λήπτη εγκατεστημένο σε περισσότερους του ενός τόπους, με τον ως άνω Κανονισμό θεσπίζονται κανόνες που βοηθούν τον πάροχο να προσδιορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις. Εάν ο παρέχων υπηρεσίες δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει τον τόπο αυτό, θεσπίζονται κανόνες που να διευκρινίζουν τις υποχρεώσεις του παρέχοντος. Οι εν λόγω κανόνες δεν θίγουν ή να αλλάζουν τις υποχρεώσεις του λήπτη.

Επίσης, διευκρινίζεται ο χρόνος κατά τον οποίο ο παρέχων υπηρεσίες θα πρέπει να προσδιορίσει το καθεστώς, την ιδιότητα και τον τόπο του λήπτη, υποκείμενου στον φόρο ή όχι. Με την επιφύλαξη της γενικής εφαρμογής για τις καταχρηστικές πρακτικές στις διατάξεις του Κανονισμού, υπενθυμίζεται η εφαρμογή της αρχής αυτής, όλως ιδιαιτέρως στο πλαίσιο ορισμένων διατάξεων του.

²⁸⁷ Εκτελεστικός Κανονισμός αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 77 της 23/03/2011 σ. 001 – 0022.

(II) Παροχή υπηρεσιών από μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο προς μη υποκείμενο στον φόρο-τελικό καταναλωτή εγκατεστημένο εντός της Ένωσης.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στον φόρο-τελικούς καταναλωτές, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών καθορίζεται από το άρθρο 58 της Οδηγίας 2006/112/EK.

Ο τόπος παροχής ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, σε μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος μέλος, από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του εκτός της Κοινότητας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση εκτός της Κοινότητας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας, είναι ο τόπος εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του μη υποκείμενου στο φόρο-τελικού καταναλωτή.

Υπό αυτές τις διατάξεις οι επιχειρήσεις εγκατεστημένες εκτός Ένωσης προκειμένου να αποδίδουν τον φόρο θα έπρεπε, προκειμένου να αποδίδουν Φ.Π.Α., να εγγράφονται σε όλα τα κ-μ σε οποία παρείχαν υπηρεσίες. Στην πράξη αποδείχθηκε ότι, οι εν λόγω επιχειρήσεις φοροαπέφευγαν με αποτέλεσμα την στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού έναντι επιχειρήσεων Ένωσης, των οποίων παροχές υπηρεσιών επιβαρύνονταν με Φ.Π.Α. Προς αντιμετώπιση των ανωτέρω στρεβλώσεων, η Επιτροπή πρότεινε²⁸⁸ την θέσπιση ειδικού καθεστώτος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων των μη εγκατεστημένων στην Ένωση υποκείμενων στον φόρο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικά σε μη υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους ή διαμένοντες στο εσωτερικό της Ένωσης (βλ. κατωτέρω σημείο Γ).

(III) Παροχή υπηρεσιών από μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο προς μη υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εκτός της Ένωσης.

Η Οδηγία 2006/112/EK, στο άρθρο 59 ρυθμίζει τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενους στον φόρο εκτός της Κοινότητας για ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες. Προβλέπεται ότι, τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας, είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του:

Σχετικά, θα πρέπει να επισημανθεί ότι, για τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες δεν ισχύει η δυνατότητα για τα κράτη μέλη, οποία προβλέπεται στο άρθρο 59 της Οδηγίας 2006/112/EK και σύμφωνα με την οποία μπορούν να θεωρούν:

²⁸⁸ Ήδη με την Οδηγία 2002/38/EK.

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο έδαφός τους, βρίσκεται εκτός ΕΚ, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εκτός ΕΚ,

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός ΕΚ, βρίσκεται στο έδαφός του κράτους μέλους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο έδαφός του κράτους μέλους.

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. καθώς ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι εκτός Ένωσης.

ii) Παροχές υπηρεσιών από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους σε κ-μ Ένωσης.

(I) Παροχή υπηρεσιών από εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο εντός Ένωσης προς υποκείμενο στον φόρο εντός της Ένωσης.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών καθορίζεται από το άρθρο 44 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως ακριβώς για τους υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους. Ειδικότερα, ορίζεται ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Ο φόρος αποδίδεται με τον μηχανισμό αντιστροφής επιβάρυνσης (reverse charge mechanism) από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Σύμφωνα με το άρθρο 196 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.

Σημειώνεται ότι, ισχύουν ομοίως οι διευκρινίσεις, οποίες δόθηκαν με τον Εφαρμοστικό Κανονισμό που υιοθέτησε πρόσφατα το Συμβούλιο για τις διατάξεις Φ.Π.Α.²⁸⁹.

(II) Παροχή υπηρεσιών από εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο εντός Ένωσης προς μη υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εντός της Ένωσης.

Σε αυτήν την περίπτωση, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η Οδηγία 2008/8/ΕΚ προβλέπει σταδιακές μεταβολές στον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών.

Από 1/1/2010 έως 31/12/2014:

Ισχύει το άρθρο 45 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σύμφωνα με το οποίο, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

Ο φόρος οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών²⁹⁰.

Καθώς οι συντελεστές Φ.Π.Α. καθορίζονται από τα κ-μ και κυμαίνονται μεταξύ 15-25%, μπορεί να υπάρξει φορολογικός σχεδιασμός από επιχειρήσεις, οποίες να επιλέγουν κ-μ από τα οποία να παρέχουν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Καθώς πρόκειται για παροχή σε τελικούς καταναλωτές, η επιλογή του κ-μ και συνεπώς επιβαλλόμενου συντελεστή μπορεί να επηρεάσει την τιμή και τελική επιβάρυνση του ιδιώτη, δημιουργώντας αθέμιτο φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων αλλά και κρατών-μελών.

Από 1/1/2015:

Ισχύει το άρθρο 58 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σύμφωνα με το οποίο, ο τόπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής αυτού του προσώπου.

Πρακτικά, όπως και οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός Ένωσης, αντίστοιχα και οι ενωσιακές επιχειρήσεις θα έπρεπε, προκειμένου να αποδίδουν Φ.Π.Α., να εγγράφονται σε όλα τα κ-μ σε οποία παρείχαν υπηρεσίες.

Προς διευκόλυνση των ενωσιακών επιχειρήσεων και ισότιμη αντιμετώπισή τους με τις επιχειρήσεις εκτός Ένωσης, η Οδηγία 2008/8/ΕΚ προβλέπει την θέσπιση ειδικού καθεστώτος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων των εγκατεστημένων στην Ένωση υποκείμενων στον φόρο, αλλά σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ κατανάλωσης, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικά σε μη υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους ή διαμένοντες στο εσωτερικό της Ένωσης (βλ. κατωτέρω σημείο Γ).

²⁸⁹ Εκτελεστικός Κανονισμός αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 77 της 23/03/2011 σ. 001 – 0022.

²⁹⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 192 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

(III) Παροχή υπηρεσιών από εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο προς μη υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εκτός της Ένωσης.

Εκ νέου, στην περίπτωση παροχής από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εντός της Ένωσης, το άρθρο 59 της Οδηγία 2006/112/EK ρυθμίζει τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενους στον φόρο εκτός της Κοινότητας για ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες και ιδίως εκείνες που προβλέπονται στο παράρτημα II (βλ. ανωτέρω Α III). Προβλέπεται ότι, τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας, είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του:

Σχετικά, θα πρέπει να επισημανθεί ότι, για τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες δεν ισχύει η δυνατότητα για τα κράτη μέλη, οποία προβλέπεται στο άρθρο 59 της Οδηγίας 2006/112/EK και σύμφωνα με την οποία μπορούν να θεωρούν:

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο έδαφός τους, βρίσκεται εκτός ΕΚ, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εκτός ΕΚ,
- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός ΕΚ, βρίσκεται στο έδαφός του κράτους μέλους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο έδαφός του κράτους μέλους.

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. καθώς ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι εκτός Ένωσης.

iii) Συνοπτική απεικόνιση τόπου παροχής υπηρεσιών

Συνοψίζοντας την ανωτέρω ανάλυση, παραθέτουμε στους ακόλουθους πίνακες, οποίοι απεικονίζουν τις διαφορετικές περιπτώσεις συναλλαγών και αντίστοιχα τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Πίνακας 1

Συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στον φόρο (B2B) (από 1/1/2010 και εφεξής)

<u>Πάροχος</u>	<u>Πελάτης</u>	<u>Τόπος Φορολόγησης</u>
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ πελάτη
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εκτός	Εκτός Ένωσης-δεν οφείλεται Φ.Π.Α.

	Ένωσης	
Επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός Ένωσης	Υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ πελάτη

Πίνακας 2

Συναλλαγές μεταξύ υποκείμενου στον φόρο και τελικού καταναλωτή (B2C) (από 1/1/2010 έως 31/12/2014)

Πάροχος	Πελάτης	Τόπος Φορολόγησης
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ πελάτη
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εκτός Ένωσης	Εκτός Ένωσης-δεν οφείλεται Φ.Π.Α.
Επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ εγγραφής με συντελεστή κ-μ τελικού καταναλωτή

Πίνακας 3

Συναλλαγές μεταξύ υποκείμενου στον φόρο και τελικού καταναλωτή (B2C) (από 1/1/2015)

Πάροχος	Πελάτης	Τόπος Φορολόγησης
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ εγγραφής με συντελεστή κ-μ τελικού καταναλωτή
Επιχείρηση εγκατεστημένη εντός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εκτός Ένωσης	Εκτός Ένωσης-δεν οφείλεται Φ.Π.Α.
Επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός Ένωσης	Μη υποκείμενος σε φόρο εγκατεστημένος εντός Ένωσης	Κ-μ εγγραφής με συντελεστή κ-μ τελικού

	Ένωσης	καταναλωτή
--	--------	------------

iv) Ειδικό καθεστώς ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών και σύστημα μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας (“mini one stop-shop”).

Αναλυτικότερα, το Συμβούλιο, αναγνωρίζοντας ότι οι ισχύουσες αρχές της 6ης Οδηγίας του Φ.Π.Α.²⁹¹ δεν μπορούσαν να εγγυηθούν ότι οι υπηρεσίες που προορίζονταν για κατανάλωση εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης όντως φορολογούντο στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για κατανάλωση εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσονταν από τον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α., υιοθέτησε την Οδηγία 2002/38/ΕΚ²⁹². Αυτή η άποψη ενσωματώθηκε σε πρακτική με την Οδηγία 2002/38/ΕΚ της 7ης Μαΐου 2002 σχετικά με το καθεστώς των ηλεκτρονικών υπηρεσιών που οι εγκατεστημένοι σε τρίτες χώρες είναι υποχρεωμένοι να εγγραφούν σε ένα κράτος μέλος και να ακολουθούν το φορολογικό καθεστώς Φ.Π.Α. του κράτους αυτού.

Η Οδηγία αυτή αφορά στην τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά. Οι ρυθμίσεις της Οδηγίας υιοθετήθηκαν, ώστε να εξασφαλισθεί ότι οι υπηρεσίες αυτές, εφόσον πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και καταναλώνονται από πελάτες εγκατεστημένους στην Κοινότητα, φορολογούνται στην Κοινότητα και δεν φορολογούνται όταν καταναλώνονται εκτός της Κοινότητας.

Με την Οδηγία καθιερώνεται ένα ειδικό καθεστώς για τους μη εγκατεστημένους υποκείμενους σε φόρο²⁹³ που παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο φόρο. Ειδικότερα ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο δηλώνει στο κράτος μέλος εγγραφής την έναρξη των δραστηριοτήτων του και τυχόν μεταγενέστερες μεταβολές τους ηλεκτρονικά.

Στη συνέχεια, αφού δοθούν οι απαραίτητες πληροφορίες²⁹⁴, το κράτος μέλος εγγραφής του χορηγεί προσωπικό αριθμό φορολογικού μητρώου, που κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα. Ο εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας για κάθε τρίμηνο και ταυτόχρονα καταβάλλει τον φόρο αυτό. Τα στοιχεία των εν λόγω συναλλαγών καταγράφονται από τον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο, ώστε να επαληθεύεται η ακρίβεια της δήλωσης και διατίθενται ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος εγγραφής και στο κράτος μέλος κατανάλωσης

²⁹¹ Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, *EE L 145 της 13.6.1977, σ. 1 έως 40.*

²⁹² Οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, *EE L 128 της 15.5.2002, σ. 41 έως 44.*

²⁹³ Με το άρθρο 1 παρ. 3 της Οδηγίας 2002/38/ΕΚ.

²⁹⁴ Με το άρθρο 1 παρ. 3 σημ. 2 της Οδηγίας 2002/38/ΕΚ.

κατόπιν αιτήσεώς τους. Τέλος, τροποποιείται²⁹⁵ επί μονίμου βάσεως το άρθρο 22 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σύμφωνα με το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τους υποκείμενους στον φόρο την υποβολή δηλώσεων με ηλεκτρονικά μέσα.

Συνεπώς, με την οδηγία αυτή καθιερώθηκε ειδικό καθεστώς για υποκείμενους που δεν είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος της Κοινότητας και παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο εντός της Κοινότητας και δόθηκε η ευχέρεια, στα κράτη μέλη, να επιτρέπουν ή να απαιτούν την υποβολή ορισμένων δηλώσεων Φ.Π.Α. με ηλεκτρονικά μέσα.

Οι παραπάνω ρυθμίσεις εφαρμόστηκαν από 1-7-2003. Η Οδηγία προέβλεπε ότι το ειδικό αυτό καθεστώς θα ίσχυε για χρονικό διάστημα τριών ετών αρχής γενομένης από την 1η Ιουλίου 2003 και μετά θα θεσπιζόταν κατάλληλος ηλεκτρονικός μηχανισμός, χωρίς διακρίσεις, για την επιβολή φόρου, την υποβολή δηλώσεων, την είσπραξη και την αναδιανομή των φορολογικών εσόδων, όσον αφορά τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες με φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσης.

Εντούτοις, η ισχύς του ειδικού αυτού καθεστώτος για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρατάθηκε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006 με την Οδηγία 2006/58/ΕΚ και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008 με την Οδηγία 2006/138/ΕΚ.

Στη συνέχεια, η Οδηγία 2008/8/ΕΚ όρισε ότι, καθιερώνεται από 01/01/2015 ηλεκτρονικό σύστημα μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας (“mini one stop-shop”), για την απλοποίηση των διαδικασιών απόδοσης του φόρου που οφείλεται για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, όταν παρέχονται από μη εγκατεστημένους υποκείμενους προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (B2C). Η Οδηγία έως το 2015 παρέτεινε την ισχύ του ειδικού καθεστώτος.

Επιπλέον, η Οδηγία προβλέπει και την δημιουργία ενός νέου καθεστώτος απόδοσης φόρου για να διευκολύνει την απόδοση φόρου για τις επιχειρήσεις εντός Ένωσης, οποίες παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (B2C). Υπενθυμίζεται, ότι επιχειρήσεις αυτές από 1.1.2015, με την μεταβολή του τόπου φορολογίας, υποχρεούνται στην απόδοση Φ.Π.Α. με τον συντελεστή του κ-μ του πελάτη τους.

Συνεπώς, από 01.01.2015 καθιερώνονται δύο νέα καθεστώτα για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες:

- Από εγκατεστημένους σε τρίτη χώρα προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εγκατεστημένα εντός Κοινότητας («καθεστώς εκτός της Ένωσης»).
- Από εγκατεστημένους υποκείμενους σε φόρο εντός Ένωσης αλλά σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών («καθεστώς εντός της Ένωσης»).

²⁹⁵ Με το άρθρο 2 της Οδηγίας 2002/38/ΕΚ.

Σχετικά, θα πρέπει να αναφερθεί ότι, από την αρχή υιοθέτησης του ειδικού αυτού καθεστώτος ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών αναφέρθηκαν κίνδυνοι στρέβλωσης των όρων του υγιούς ανταγωνισμού:

- (α) Υπάρχει μεγάλη πιθανότητα μη συμμόρφωσης των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες σε αυτό το καθεστώς Φ.Π.Α. καθώς δεν υπάρχει ουσιαστικός μηχανισμός ελέγχου των υποχρεώσεών τους.
- (β) Είναι δύσκολός ο καθορισμός στο ηλεκτρονικό περιβάλλον εάν ο πελάτης είναι τελικός καταναλωτής (ιδιώτης) ή επιχείρηση.
- (γ) Από το 2003 οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες και πραγματοποιούν πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου πάνω από 100.000 ευρώ απαιτείται να εγγράφονται στο σύστημα Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να εισπράττουν και να αποδίδουν Φ.Π.Α. Εάν η επιχείρηση έχει εγκατάσταση σε ένα κράτος-μέλος θα εφαρμόζει τον οικείο συντελεστή, σε αντίθετη περίπτωση που έχει εγκαταστάσεις σε περισσότερα από ένα κράτη έχει την ευχέρεια να επιλέγει τον συντελεστή που θα εφαρμόσει.
- (δ) Φυσικά η συμμόρφωση των επιχειρήσεων σε αυτό το καθεστώς και το ζήτημα του ελέγχου της σωστής επιβολής, είσπραξης και απόδοσης του φόρου αποτελούν αντικείμενο συζήτησης και διερεύνησης. Η απλότητα αυτού του φορολογικού συστήματος μπορεί να εγγυάται ότι οι μεγάλες εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο του ηλεκτρονικού εμπορίου θα συμμορφώνονται σε αυτό. Αντιθέτως, οι χιλιάδες μικρές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται, εγκατεστημένες οπουδήποτε στον κόσμο, που αποκομίζουν σημαντικά έσοδα είναι πιο πιθανό να μην συμμορφώνονται στην φορολογική νομοθεσία. Η πρακτική αυτή θα εντείνει τη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και ανάμεσα στις διάφορες ψηφιακές εταιρίες αλλά και ανάμεσα σε αυτές και τις παραδοσιακές.

Προς αντιμετώπιση των φαινομένων κατάχρησης των ειδικών καθεστώτων, το Συμβούλιο υιοθέτησε τρεις εφαρμοστικούς Κανονισμούς²⁹⁶ και η Επιτροπή έναν²⁹⁷.

Τα μέτρα εφαρμογής περιέχουν ειδικές διατάξεις που απαντούν σε ορισμένα ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή, προορίζονται δε να εξασφαλίσουν ομοιόμορφη μεταχείριση σε ολόκληρη την Ένωση της υφιστάμενης νομοθεσίας.

²⁹⁶ Εκτελεστικός Κανονισμός αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 77 της 23/03/2011 σ. 001 – 0022, Κανονισμός Συμβουλίου αριθ. 815/2012 για τροποποίηση εκτελεστικού κανονισμού αριθ. 282/2011 όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα για μη εγκατεστημένους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 249 της 14/09/2012 σ. 003 – 0010 και Κανονισμός Συμβουλίου αριθ. 1042/2013 για τροποποίηση εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 όσον αφορά στον τόπο παροχής υπηρεσιών, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 284 της 26/10/2013 σελ. 001-009.

²⁹⁷ Εφαρμοστικός Κανονισμός Επιτροπής αριθ. 79/2012 της 31ης Ιανουαρίου 2012 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του Κανονισμού 904/2010 σχετικά με την διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 29 της 01/02/2012 σ. 013 – 032.

Καταρχήν, στον εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011 Συμβουλίου²⁹⁸ αναφέρεται ότι, καθώς το ειδικό καθεστώς για τους μη εγκατεστημένους στην Ένωση υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικά σε μη υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους ή διαμένοντες στο εσωτερικό της Ένωσης υπόκειται σε ορισμένες προϋποθέσεις, καθορίζονται με σαφήνεια οι συνέπειες για την περίπτωση που δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι, όταν, κατά τη διάρκεια ημερολογιακού τριμήνου, μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς για ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες που προβλέπεται στα άρθρα 357 έως 369 της οδηγίας 2006/112/EK, πληροί ένα τουλάχιστον από τα κριτήρια διαγραφής που απαριθμούνται στο άρθρο 363, το κράτος μέλος εγγραφής διαγράφει τον εν λόγω μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο από το ειδικό καθεστώς. Στις περιπτώσεις αυτές, ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο μπορεί στη συνέχεια να διαγραφεί ανά πάσα στιγμή κατά την διάρκεια του τριμήνου από το ευεργέτημα του ειδικού καθεστώτος.

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή ορισμένων πράξεων που εξομοιώνονται με εξαγωγές θα πρέπει να εφαρμόζεται επίσης και σε υπηρεσίες που καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς για ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

Εν συνεχεία, ο εκτελεστικός Κανονισμός 79/2012 Επιτροπής, τροποποιεί τα άρθρα 44 και 45 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010²⁹⁹, οποία αφορούν ειδικά την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα ειδικά καθεστώτα για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες.³⁰⁰ Τα ειδικά αυτά καθεστώτα αφορούν υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι εκτός του κράτους μέλους κατανάλωσης, οι οποίοι δηλώνουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τις σχετικές πωλήσεις στο κράτος μέλος κατανάλωσης μέσω ηλεκτρονικής διεπαφής στο κράτος μέλος εγγραφής (σύστημα μικρής μονοαπευθυντικής Θυρίδας-“mini one stop-shop”).

Ο Κανονισμός προβλέπει ότι, τα κράτη μέλη πρέπει να συγκεντρώνουν και να ανταλλάσσουν ορισμένες πληροφορίες που αφορούν τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των ειδικών αυτών καθεστώτων. Ειδικότερα, αυτό αφορά την ανταλλαγή μεταξύ των κρατών μελών των στοιχείων εγγραφής και τη συλλογή και ανταλλαγή στοιχείων δηλώσεων ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των διορθώσεων στις εν λόγω δηλώσεις ΦΠΑ. Επιπλέον, προκειμένου να εξασφαλιστεί ένας ενιαίος τρόπος ανταλλαγής των εν λόγω στοιχείων, υιοθετούνται οι τεχνικές λεπτομέρειες για την ανταλλαγή αυτή, συμπεριλαμβανομένου ενός κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος. Με τον τρόπο αυτόν δίνεται, επίσης, η

²⁹⁸ Εκτελεστικός Κανονισμός αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 77 της 23/03/2011 σ. 001 – 0022

²⁹⁹ Υπενθυμίζεται ότι, ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 καθορίζει τους κανόνες διοικητικής συνεργασίας και καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

³⁰⁰ Όπως προβλέπονται στον τίτλο XII κεφάλαιο 6 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

δυνατότητα για ενιαία ανάπτυξη τεχνικών και λειτουργικών προδιαγραφών αφού θα ακολουθούν ένα ρυθμιστικό πλαίσιο. Επίσης ορίζεται ότι, ορισμένες πληροφορίες που αφορούν μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής, όπως είναι ο αποκλεισμός από τα ειδικά καθεστάτα, η οικειοθελής παύση ή η αλλαγή κράτους μέλους εγγραφής, πρέπει επίσης να ανταλλάσσονται χωρίς καθυστέρηση και με ενιαίο τρόπο, ώστε τα κράτη μέλη να έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τη σωστή εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων και να καταπολεμούν την απάτη. Για τον σκοπό αυτό, προβλέπονται κοινές ρυθμίσεις όσον αφορά την ηλεκτρονική ανταλλαγή των εν λόγω στοιχείων. Σχετικά, προκειμένου η διοικητική επιβάρυνση να διατηρηθεί στο ελάχιστο δυνατό, καθορίζονται ορισμένες απαιτήσεις για την ηλεκτρονική διεπαφή που θα διευκολύνουν την υποβολή των στοιχείων εγγραφής και των δηλώσεων ΦΠΑ από τους υποκείμενους στο φόρο. Ορίζεται δε ότι, με σκοπό να εξασφαλιστεί ότι οι πληροφορίες που σχετίζονται με την εγγραφή σ' ένα καθεστώς και τις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται βάσει του καθεστώτος αυτού είναι δυνατόν να διαβιβάζονται και να υποβάλλονται σε επεξεργασία με αποτελεσματικό τρόπο, τα κράτη μέλη πρέπει να αναπτύξουν τις ηλεκτρονικές τους διεπαφές με ενιαίο τρόπο. Επομένως, ο Κανονισμός καθορίζει ένα κοινό ηλεκτρονικό μήνυμα για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών. Τέλος, αποσαφηνίζονται οι πληροφορίες που πρέπει να υποβάλλονται στις περιπτώσεις στις οποίες δεν πραγματοποιούνται πωλήσεις στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου σε ένα ή σε όλα τα κράτη μέλη καθώς και ορίζεται ότι, το κράτος μέλος εγγραφής πρέπει να χορηγεί έναν μοναδικό αριθμό αναφοράς σε κάθε δήλωση ΦΠΑ.

Επιπλέον, ο εκτελεστικός Κανονισμός 815/2012 του Συμβουλίου³⁰¹, προβλέπει αναλυτικά μέτρα εφαρμογής των δυο ειδικών καθεστώτων, ήτοι «καθεστώς εντός Ένωσης» και «καθεστώς εκτός Ένωσης», οποία θα ισχύσουν από 1.1.2015.³⁰²

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι, οι υποκείμενοι στο φόρο με εγκαταστάσεις σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν, στο πλαίσιο του καθεστώτος «εντός της Ένωσης», να ορίζουν οποιοδήποτε από τα εν λόγω κράτη μέλη ως το κράτος μέλος εγγραφής, εκτός εάν η έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας βρίσκεται εντός της Κοινότητας. Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να

³⁰¹ Κανονισμός Συμβουλίου αριθ. 815/2012 για τροποποίηση εκτελεστικού κανονισμού αριθ. 282/2011 όσον αφορά τα ειδικά καθεστάτα για μη εγκατεστημένους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 249 της 14/09/2012 σ. 003 – 0010.

³⁰² Υπενθυμίζεται ότι, η Οδηγία 2006/112/EK, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8/EK, ορίζει ότι από την 1η Ιανουαρίου 2015 όλες οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και (επαναφέρουμε το «και» διότι έτσι αναφέρεται και στην οδηγία) τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ή έχει τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του ο πελάτης (στο εξής «κράτος μέλος κατανάλωσης») ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο ο οποίος παρέχει αυτές τις υπηρεσίες.

διασφαλίζεται ότι το κράτος μέλος εγγραφής είναι εκείνο στο οποίο ο υποκείμενος στο φόρο διατηρεί την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

Για να αποφεύγεται ο δυσανάλογος φόρτος για τους υποκείμενους στο φόρο που χρησιμοποιούν το καθεστώς «εντός της Ένωσης», διευκρινίζεται με ποιον τρόπο μπορεί να πραγματοποιηθεί η μεταβολή του κράτους μέλους εγγραφής όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταβάλλει την μόνιμη εγκατάστασή του ή την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, κατά τρόπο που είναι απαραίτητη η αλλαγή στο κράτος μέλος εγγραφής, προκειμένου να μπορέσει να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το καθεστώς.

Τονίζεται ότι, οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται στα κράτη μέλη στα οποία ο υποκείμενος στο φόρο διατηρεί την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση δεν καλύπτονται από κανένα ειδικό καθεστώς. Καθίσταται δε, σαφές ότι η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών πρέπει να δηλώνεται απευθείας στο οικείο κράτος μέλος.

Δεδομένου ότι αμφότερα τα ειδικά καθεστώτα είναι προαιρετικά, κάθε μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δύναται ανά πάσα στιγμή να αποφασίσει να διακόψει τη χρησιμοποίησή τους, προσδιορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος μιας τέτοιας απόφασης.

Επίσης, ο Κανονισμός προβλέπει ότι, προκειμένου να αποφευχθεί ο άσκοπος φόρτος για τις φορολογικές αρχές, ο υποκείμενος στον φόρο που αποφασίζει να διακόψει την χρησιμοποίησή ενός από τα ειδικά καθεστώτα θα πρέπει, για ορισμένη περίοδο, να μην έχει δυνατότητα υπαγωγής εκ νέου στο εν λόγω καθεστώς.

Επιπλέον, στον Κανονισμό αναφέρεται ότι, για την ενημέρωση των στοιχείων καταχώρισης στις βάσεις δεδομένων τους, τα κράτη μέλη εγγραφής στηρίζονται στις πληροφορίες που έχουν λάβει από τους υποκείμενους στο φόρο. Συνεπώς, προκειμένου να διασφαλίζεται η άμεση ενημέρωση των βάσεων δεδομένων, είναι αναγκαίος ο καθορισμός προθεσμίας εντός της οποίας οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στα ειδικά καθεστώτα θα πρέπει να κοινοποιούν σημαντικές πληροφορίες σε σχέση με την έναρξη, παύση ή μεταβολή δραστηριοτήτων.

Σχετικά, ορίζεται ότι, οι μη εγκατεστημένοι υποκείμενοι στο φόρο που θέλουν να υπαχθούν στα ειδικά καθεστώτα θα πρέπει να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Για να αποφευχθεί η ακούσια αναδρομική χρήση από υποκείμενους στο φόρο που διαθέτουν ήδη αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, είναι αναγκαίος ο προσδιορισμός του χρόνου έναρξης εφαρμογής των ειδικών καθεστώτων.

Επίσης, για να αποφεύγονται οι αμφιβολίες ως προς το ποιο κράτος μέλος έχει δικαιοδοσία, καθορίζεται το κράτος μέλος που δύναται να εξαιρεί έναν υποκείμενο στο φόρο από τη χρήση ενός ειδικού καθεστώτος, καθώς και πότε το εν λόγω κράτος μέλος λαμβάνει την απόφασή του για την εξαίρεση και ο χρόνος από τον οποίο ισχύει η απόφαση αυτή.

Διευκρινίζεται εξίσου η έννοια του τερματισμού των δραστηριοτήτων ενός μη εγκατεστημένου υποκείμενου στο φόρο που χρησιμοποιεί ένα από τα ειδικά καθεστάτα, όπως επίσης και η έννοια της συστηματικής μη συμμόρφωσης από πλευράς του μη εγκατεστημένου υποκείμενου στον φόρο.

Ο Κανονισμός προβλέπει ότι, ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει εξαιρεθεί από ένα ειδικό καθεστώς λόγω συστηματικής μη συμμόρφωσης θα πρέπει για ορισμένο διάστημα να μην έχει δυνατότητα υπαγωγής σε οποιοδήποτε από τα ειδικά καθεστάτα.

Καθίσταται δε σαφές ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο παύει να χρησιμοποιεί ένα από τα ειδικά καθεστάτα, αποκλείεται από ένα ειδικό καθεστώς ή μεταβάλλει το κράτος μέλος εγγραφής, όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις που αφορούν φορολογικές περιόδους που προηγούνται της παύσης, του αποκλεισμού ή της μεταβολής πρέπει να εξοφλούνται στο κράτος μέλος το οποίο ήταν το κράτος μέλος εγγραφής πριν από την παύση, τον αποκλεισμό ή τη μεταβολή.

Για σκοπούς διευκόλυνσης διεξαγωγής ελέγχου από τα κράτη μέλη κατανάλωσης, προβλέπεται ότι, κάθε φορολογική περίοδος αντιμετωπίζεται χωριστά, ενώ τυχόν τροποποιήσεις θα πρέπει να αφορούν μόνον την οικεία δήλωση ΦΠΑ.

Εξίσου, για λόγους ελέγχου, θεσπίζεται υποχρέωση για την υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. από τον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο στο κράτος μέλος εγγραφής, ακόμη και εάν δεν έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες στη διάρκεια της φορολογικής περιόδου που αφορά η δήλωση (μηδενική δήλωση). Διευκρινίζεται επίσης ότι το ακριβές ποσό του Φ.Π.Α. δηλώνεται χωρίς στρογγυλοποίηση προς τα πάνω ή προς τα κάτω.

Αναφορικά με τις τροποποιήσεις μιας δήλωσης ΦΠΑ, καθορίζεται προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να υποβληθεί τροποποίηση ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος εγγραφής. Τα κράτη μέλη κατανάλωσης θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να μπορούν να λαμβάνουν ή να ζητούν σχετικές πληροφορίες απευθείας από τον υποκείμενο στο φόρο και να προβαίνουν στον υπολογισμό του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τους εθνικούς τους κανόνες.

Όταν το κράτος μέλος εγγραφής δεν έχει υιοθετήσει ως νόμισμα το ευρώ, οι μη εγκατεστημένοι υποκείμενοι στο φόρο δεσμεύονται από την απόφαση του εν λόγω κράτους μέλους αναφορικά με το νόμισμα που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τη συμπλήρωση όλων των δηλώσεων Φ.Π.Α. στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων.

Με τον Κανονισμό διασφαλίζεται ότι, οι υποκείμενοι στο φόρο δεν μπορούν να μεταφέρουν καταβληθέντα ποσά Φ.Π.Α. σε περισσότερες της μιας περιόδους, είτε εξαρχής είτε με μεταγενέστερες προσαρμογές. Ο κανόνας αυτός ισχύει με την επιφύλαξη των εθνικών κανόνων των κρατών μελών κατανάλωσης για τον συμψηφισμό πληρωμών μεγαλύτερων των κανονικών ποσών. Ισχύει δε αποκλειστικά για να διασφαλίζεται η αποτελεσματική διαχείριση των ειδικών καθεστώτων από τα κράτη

μέλη εγγραφής και να αποφεύγεται ο υπερβολικός διοικητικός φόρτος, τόσο στα οικεία κράτη μέλη όσο και στα κράτη μέλη κατανάλωσης.

Προκειμένου να διευκολύνεται η είσπραξη του ΦΠΑ και να διασφαλίζεται η καταβολή του σωστού ποσού όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων, καθορίζονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις του κράτους μέλους εγγραφής και των κρατών μελών κατανάλωσης, στις περιπτώσεις μη πληρωμής, καταβολής μικρότερου ή μεγαλύτερου ποσού από τον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο καθώς και οι τόκοι, πρόστιμα και άλλες παρεπόμενες χρεώσεις.

Επίσης, καθορίζονται οι ελάχιστες απαιτούμενες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνουν οι καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία των μη εγκατεστημένων υποκειμένων στο φόρο ώστε να είναι επαρκώς λεπτομερείς. Οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών κατανάλωσης θα πρέπει να μπορούν να ελέγχουν την ακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ.

Επιπλέον, για να διευκολυνθεί η εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων και να είναι δυνατή η κάλυψη από τα καθεστώτα αυτά των παρεχομένων από 1ης Ιανουαρίου 2015 υπηρεσιών, οι μη εγκατεστημένοι υποκείμενοι στο φόρο προβλέπεται η δυνατότητα να υποβάλλουν τα στοιχεία εγγραφής τους στο κράτος μέλος που έχουν ορίσει ως κράτος μέλος εγγραφής από 1ης Οκτωβρίου 2014.

Τέλος, το Συμβούλιο υιοθέτησε τον Κανονισμό 1042/2013 προκειμένου να αντιμετωπίσει το καίριο ζήτημα που ανακύπτει κατά την εφαρμογή της νέας νομοθεσίας, ήτοι τον τρόπο εντοπισμού, από τον πάροχο των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, της ταυτότητας (υποκείμενος ή μη στον φόρο) και του κ-μ εγκατάστασης του πελάτη, ιδίως στο ψηφιακό περιβάλλον.³⁰³

Ήδη, στον Εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011 προβλέπεται ότι, όταν οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 58 της οδηγίας 2006/112/EK παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε περισσότερες από μια χώρες ή, έχει τη μόνιμη κατοικία του σε μια χώρα και τη συνήθη διαμονή του σε άλλη, κατά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των εν λόγω υπηρεσιών δίδεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης.

Αναγνωρίζοντας την ανάγκη διασφάλισης ομοιόμορφης εφαρμογής του προσδιορισμού του τόπου εγκατάστασης του πελάτη και συνεπώς, του τόπου παροχής υπηρεσιών για σκοπούς Φ.Π.Α., αφενός προς διευκόλυνση συμμόρφωσης επιχειρήσεων και αφετέρου για αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους από φορολογικές διοικήσεις, το Συμβούλιο υιοθέτησε τον Κανονισμό 1042/2013.³⁰⁴

³⁰³ Βλ. Parrilli Davide Maria, 2010, “European VAT and Electronically Supplied Services”, *Interdisciplinary Centre for Law and ICT*, Catholic University of Leuven, Belgium.

³⁰⁴ Το ζήτημα ήδη συζητήθηκε σε συνεδρίαση της Ομάδας Εργασίας Νο 1. Επιτροπής με σύνολο κ-μ, προκειμένου υπάρξει αρχική διαβούλευση επί των ανακύπτοντων ζητημάτων καθώς και των προτάσεων της Επιτροπής προς επίλυση αυτών. Σχετικώς, η Επιτροπή παρουσίασε έγγραφο εργασίας (TAXUD.C1.(2012).761901/12.6.2012 και παραρτήματα 1, 2, 3), σε οποίο αναλύονται έννοιες, οποίες

Στον Εκτελεστικό Κανονισμό προβλέπονται μέτρα που περιλαμβάνουν την χρήση νέων τεχνολογιών, για τον προσδιορισμό του τόπου εγκατάστασης του πελάτη, ως αμάχητα ή απλά τεκμήρια-αποδεικτικά στοιχεία, σε περίπτωση που τα στοιχεία του πελάτη είναι άγνωστα ή σχεδόν αδύνατον να εντοπιστούν. Έννοιες που χρησιμοποιούνται ως αμάχητα τεκμήρια είναι η διεύθυνση του διαδικτυακού πρωτοκόλου (“IP address”) και ο διαμετακακομιστής διαμεσολάβησης (“proxy server”) ενώ ως απλά αποδεικτικά στοιχεία αναφέρονται η διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή η πιστωτική/χρεωστική κάρτα του πελάτη. Αναγνωρίζεται δε ότι, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών, όπως τα διαδικτυακά παιχνίδια, ο μόνος τρόπος εντοπισμού πελάτη είναι η διεύθυνση διαδικτυακού πρωτοκόλου (“IP address”), η οποία μπορεί να αποτελέσει αμάχητο τεκμήριο για τον τόπο εγκατάστασης του πελάτη.

Ειδικότερα, με τον Κανονισμό διευκρινίζεται η έννοια των ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών (εφεξής “υπηρεσίες ραδιοτηλεοπτικών μεταδόσεων”), με βάση τους ορισμούς που προβλέπονται στην οδηγία 2010/13/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου³⁰⁵.

Ο μη εξαντλητικός κατάλογος των συναλλαγών που θεωρούνται ηλεκτρονικές υπηρεσίες³⁰⁶ επικαιροποιείται και καταρτίζονται παρόμοιοι κατάλογοι για τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες και τις υπηρεσίες ραδιοτηλεοπτικών μεταδόσεων.

Επίσης, διευκρινίζεται ποιος παρέχει την υπηρεσία στον λήπτη, όταν οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή οι τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του Διαδικτύου παρέχονται απευθείας σε ένα λήπτη μέσω τηλεπικοινωνιακών δικτύων ή μέσω διεπαφής ή δικτυακής πύλης. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή των κανόνων που διέπουν τον τόπο ηλεκτρονικών υπηρεσιών, ο Κανονισμός προσδιορίζει σε ποιον τόπο θα πρέπει να θεωρείται ότι είναι εγκατεστημένο ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό του υπόχρεου του Φ.Π.Α. για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο τόπος φορολόγησης είναι ο ίδιος ανεξαρτήτως του αν ο λήπτης είναι υποκείμενος ή μη υποκείμενος στον φόρο, ο πάροχος υπηρεσιών θα πρέπει να είναι σε θέση να καθορίζει το καθεστώς ενός λήπτη βασιζόμενος μόνο στο κατά πόσον ο λήπτης κοινοποιεί τον ατομικό

χρησιμοποιούνται για υπόδειξη τόπου εγκατάστασης πελάτη, τρόπο προσδιορισμού τόπου αυτού, υπηρεσίες οποίες καλύπτονται από νέες διατάξεις, υπόχρεο πρόσωπο για απόδοση Φ.Π.Α., ανακύπτοντα ζητήματα προστασίας δεδομένων καθώς και κινδύνου διπλής ή μη φορολόγησης. Ανωτέρω ανάλυση Επιτροπής βασίσθηκε και σε αποτελέσματα σεμιναρίου Fiscalis (Λουξεμβούργο, 7-9/3/2012). Τελικά, υποβλήθηκε η πρόταση COM 2012 723 τελικό και υιοθετήθηκε ο Κανονισμός Συμβουλίου αριθ. 1042/2013 για τροποποίηση εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 όσον αφορά στον τόπο παροχής υπηρεσιών, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 284 της 26/10/2013 σελ. 001-009.

³⁰⁵ Οδηγία 2010/13/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 10ης Μαρτίου 2010, για τον συντονισμό ορισμένων νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων (οδηγία για τις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων) (ΕΕ L 95 της 15.4.2010, σ. 1).

του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, το καθεστώς αυτό πρέπει να τροποποιείται, εάν ο λήπτης προβαίνει στη συνέχεια στην κοινοποίηση αυτή. Σε περίπτωση που δεν έχει ληφθεί παρόμοια κοινοποίηση, υπόχρεος του ΦΠΑ θα πρέπει να παραμένει ο πάροχος υπηρεσιών.

Όταν μη υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος σε περισσότερες από μία χώρες ή έχει τη μόνιμη κατοικία του σε μία χώρα και τη συνήθη διαμονή του σε άλλη, δίνεται προτεραιότητα στον τόπο που διασφαλίζει κατά τον βέλτιστο τρόπο τη φορολόγηση στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης.

Σχετικά, για την αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών, διευκρινίζεται ο τόπος της πραγματικής κατανάλωσης.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, θεσπίζονται κανόνες, οι οποίοι βασίζονται σε τεκμήρια, προκειμένου να διευκρινίζεται η φορολογική μεταχείριση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο του οποίου ο τόπος εγκατάστασης ή διαμονής είναι πρακτικά αδύνατον να προσδιοριστεί ή δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί με βεβαιότητα. Είναι σκόπιμο οι εν λόγω κανόνες να βασίζονται σε τεκμήρια. Όμως σε περίπτωση που υπάρχουν πληροφορίες που επιτρέπουν τον προσδιορισμό του τόπου όπου ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του, είναι αναγκαίο να προβλέπεται μαχητό τεκμήριο. Σχετικά, δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο εξαρτάται από τον τόπο στον οποίο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ο λήπτης, είναι αναγκαίο να διευκρινιστούν τα δικαιολογητικά που θα οφείλει να ζητά ως απόδειξη ο πάροχος υπηρεσιών για τον προσδιορισμό του τόπου του λήπτη, σε περιπτώσεις για τις οποίες δεν ισχύουν τεκμήρια ή για την αμφισβήτηση των τεκμηρίων. Προς τον σκοπό αυτόν, καταρτίζεται ένας ενδεικτικός και μη αναλυτικός κατάλογος αποδεικτικών στοιχείων.

Σε ορισμένες περιπτώσεις όπου η υπηρεσία παρέχεται περιστασιακά, αφορά συνήθως μικρά ποσά και προϋποθέτει τη φυσική παρουσία του λήπτη, όπως είναι η παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, υπηρεσιών ραδιοτηλεοπτικών μεταδόσεων και ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε ζώνη ασύρματης πρόσβασης ή σε Ίντερνετ καφέ, ή δεν οδηγεί συνήθως στην έκδοση αποδείξεων πληρωμής ή σε άλλο αποδεικτικό στοιχείο της παρασχεθείσας υπηρεσίας, όπως συμβαίνει στην περίπτωση τηλεφωνικών θαλάμων, η προσκόμιση και ο έλεγχος των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τόπο εγκατάστασης ή τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του λήπτη θα επέβαλλαν δυσανάλογο βάρος ή θα μπορούσαν να θέσουν προβλήματα σχετικά με την προστασία δεδομένων.

Για πρακτικούς λόγους, διευκρινίζεται ότι οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός του σε συνδυασμό με την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, θα πρέπει να θεωρούνται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ως παρεχόμενες στους εν λόγω τόπους.

³⁰⁶

Οι οποίες απαριθμούνται στον εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011.

Τέλος, προβλέπονται και μεταβατικές διατάξεις για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται κατά τη διάρκεια της περιόδου μετάβασης στους νέους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, καθώς οι όροι που συνδέονται με την παροχή υπηρεσιών ή οι διαφορές μεταξύ των κρατών μελών κατά την εφαρμογή θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση ή σε μη φορολόγηση.

γ. Ιδιαίτερα ζητήματα σε Η.Π.Α. και Καναδά

Η.Π.Α.

Στις Η.Π.Α. δεν εφαρμόζεται Φόρος Προστιθέμενης Αξίας αλλά Φόρος Λιανικής Πώλησης σε τοπικό και όχι ομοσπονδιακό επίπεδο. Πράγματι, οι Η.Π.Α. είναι η μοναδική σε τέτοια έκταση φορολογική διοίκηση που δεν επιβάλλει ενιαίο εθνικό φόρο στις πωλήσεις αλλά εφαρμόζονται χιλιάδες πολιτειακοί και τοπικοί φόροι λιανικών πωλήσεων.³⁰⁷ Οι φόροι λιανικών πωλήσεων «καταβάλλονται» από τον πελάτη αλλά αποδίδονται από την επιχείρηση. Εντούτοις, το 1992 το Ανώτατο Δικαστήριο των Η.Π.Α. αποφάνθηκε ότι μια πολιτεία δεν μπορεί να απαιτήσει από μια επιχείρηση δίχως φυσική παρουσία εντός των συνόρων της να συλλέγει και να αποδίδει φόρο λιανικών πωλήσεων από κατοίκους της πολιτείας αυτής.

Στις περισσότερες πολιτείες εφαρμόζεται κάποιος φόρος επί των πωλήσεων ή επί της χρήσης πάνω στην αξία του παρεχόμενου αγαθού/ υπηρεσίας.³⁰⁸ Ενώ ο φόρος επί των πωλήσεων εφαρμόζεται στην παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από τις επιχειρήσεις μέσα στην φορολογική δικαιοδοσία μιας πολιτείας, ο φόρος επί της χρήσης εφαρμόζεται στην χρήση αγαθών και υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας αυτής της πολιτείας. Η είσπραξη των φόρων επί της χρήσης είναι δυσχερής καθώς εναπόκειται στην θέληση του φορολογούμενου να δηλώσει την αγορά των αγαθών και την παροχή των υπηρεσιών εκτός της πολιτείας.³⁰⁹

Η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου ρυθμίζεται και περιορίζεται από ορισμένους όρους του αμερικανικού Συντάγματος και συγκεκριμένα από τις ρήτρες Εμπορίου και Διαδικασίας Οφειλής.³¹⁰

³⁰⁷ Μια προσέγγιση στις Η.Π.Α. είναι η υιοθέτηση ενός μοντέλου πρότυπου νόμου επί των πωλήσεων για όλες τις Πολιτείες με ενιαίους ορισμούς κλπ. Αν και μέχρι τον Ιανουάριο του 2005 δώδεκα πολιτείες είχαν υιοθετήσει την εφαρμογή της νομοθεσίας για το Εγχείρημα για τον Απλοποιημένο Φόρο επί των Πωλήσεων (Simplified Sales Tax Project βλ. και www.streamlinedsalestax.org και αρκετές άλλες επρόκειτο να τον υιοθετήσουν, γεγονός που θα ελάττωνε τα διοικητικά έξοδα συμμόρφωσης, αυτό δεν επιλύει το πρόβλημα ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να πωλούν αφορολόγητα εάν δεν διαθέτουν εγκατάσταση σε μια Πολιτεία.

³⁰⁸ Βλ. Williams, W. R., 2001, "Electronic Commerce on the 21st Century: The Role of Caesar in the Next Millennium?", *Taxation of E-Commerce: An Overview and Analysis*, 27 Wm. Mitchell L. Rev., σ. 1703.

³⁰⁹ Βλ. Goolsbee, Aulstan, 2001, "The implications of electronic commerce for fiscal policy and vice-versa", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 15, No. 1, σ. 13-23.

³¹⁰ Οι θέσεις αυτών των δυο ρητρών έχουν θεωρηθεί παρεμφερείς αλλά το Ανώτατο Δικαστήριο των Η.Π.Α. με την απόφαση του στην υπόθεση Quill v. North Dakota (504 U.S. 298 το 1992) διαφοροποίησε αυτές τις δυο ρήτρες και δημιούργησε ένα δεδικασμένο απόφασης ρυθμίζει σε ομοσπονδιακό, πολιτειακό και τοπικό επίπεδο τους φόρους πωλήσεων και χρήσης. Αν και η υπόθεση αυτή αφορούσε σε έναν απομακρυσμένο πωλητή μέσω ταχυδρομικών καταλόγων, τα συμπεράσματά της εφαρμόζονται και στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Οι ρήτρες αυτές πραγματεύονται τους φόρους πωλήσεων και χρήσης σε δυο επίπεδα. Στην δυνατότητα επιβολής φόρου από μια τοπική ή πολιτειακή διοίκηση στις αγορές εκτός των συνόρων της πολιτείας και στη δυνατότητα της ομοσπονδιακής κυβέρνησης να ρυθμίσει αυτήν τη φορολογία. Επιπλέον, ως αποτέλεσμα δικαστικών αποφάσεων διαχρονικά, οι τοπικοί αυτοί φόροι δεν μπορούν να επιβληθούν σε πωλήσεις από απόσταση είτε αυτές πραγματοποιούνται μέσω ταχυδρομείου ή μέσω του Διαδικτύου.³¹¹

Η ρήτρα Διαδικασίας Οφειλής

Η ρήτρα αυτή της 14^{ης} τροποποίησης του Αμερικάνικου Συντάγματος εφαρμόζεται για να επιβεβαιώσει ότι μια κυβερνητική πράξη είναι σύμφωνη με την έννοια της ισότητας. Όταν εφαρμόστηκε στο δικαίωμα μιας διοίκησης να επιβάλλει φορολογία χρήσεως σε πωλητές εξ αποστάσεως, η απόφαση του Ανώτατου Δικαστηρίου υπέδειξε ότι πρέπει να υπάρχει μια ελάχιστη σχέση ανάμεσα στην φορολογική αρχή που επιβάλλει τον φόρο και το πρόσωπο, περιουσία ή συναλλαγή που φορολογείται. Αυτή η θέση επιβεβαιώθηκε ήδη από το 1967 με την υπόθεση *National Bellas Hess, Inc. V. Department of Revenue of Illinois*.³¹² Το συμπέρασμα στη συγκεκριμένη υπόθεση ήταν ότι πρέπει να υπάρχει φυσική παρουσία σε μια πολιτεία ώστε να απαιτείται η επιβολή φόρου χρήσης στις παραδόσεις αγαθών στην πολιτεία αυτή και δεν επαρκεί μόνο η επίτευξη οικονομικού κέρδους σε αυτήν την πολιτεία από την πλευρά της επιχείρησης ως λόγος για την φορολόγηση.

Το επιχείρημα αυτό της ελάχιστης σύνδεσης με την πολιτεία στην οποία αποκτώνται τα κέρδη μιας επιχείρησης επανεξετάστηκε με την υπόθεση *Quill v. North Dakota*. Το δικαστήριο επαναβεβαίωσε ότι απαιτείται κάποια ελάχιστη σχέση ανάμεσα στην φορολογική διοίκηση και το πρόσωπο, περιουσία ή συναλλαγή που θέλει να επιβάλλει φόρο αλλά τόνισε ότι οι συνθήκες που μπορεί μια διοίκηση να επιβάλλει φορολόγηση μπορούν να μεταβάλλονται.

Στην υπόθεση *Burger King v. Rudzewicz* το δικαστήριο σημείωσε ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να διεξάγεται κατά κύριο λόγο μέσω ταχυδρομείου και τηλεπικοινωνιών διασυννοριακά και ότι η εκμετάλλευση της αγοράς μιας πολιτείας ικανοποιεί τις απαιτήσεις της ρήτρας για τη δυνατότητα φορολόγησης μιας φορολογικής διοίκησης, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία της επιχείρησης.³¹³

³¹¹ Κυρίως εξαιτίας προηγούμενων αποφάσεων δικαστηρίων, στις περισσότερες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός μιας Πολιτείας δεν είναι υποχρεωμένοι να επιβάλλουν τους φόρους της Πολιτείας που πραγματοποιούν πωλήσεις ασχέτως εάν είναι με ηλεκτρονικό ή παραδοσιακό τρόπο εκτός αν διατηρούν εγκατάσταση στις Πολιτείες αυτές. Κατά κύριο λόγο οι αγοραστές είναι υπόχρεοι να αποδώσουν αυτόν τον φόρο και σπάνια το κάνουν, εκτός και αν είναι υποχρεωτικό να καταχωρήσουν το αγαθό που αγόρασαν, για παράδειγμα αυτοκίνητο.

³¹² Υπόθεση *National Bellas Hess, Inc. v Department of Revenue of the State of Illinois*, 386 U.S. 753; 87 S. Ct. 1389; 18 L. Ed. 2d 505; 1967 U.S. LEXIS 2792 (1967).

³¹³ *Burger King Corp v. Rudzewicz*, 471 U.S. 462, 476 (1985).

Η ρήτρα Εμπορίου

Ακόμα και αν μια πολιτεία έχει δικαίωμα φορολόγησης σύμφωνα με τη ρήτρα της Διαδικασίας Οφειλής, η ρήτρα του Εμπορίου μπορεί να περιορίζει τη δικαιοδοσία αυτής της πολιτείας. Είναι χαρακτηριστικό ότι για πάνω από εκατό (100) χρόνια η ρήτρα Εμπορίου ερμηνευόταν ως απαγορευτική για την φορολόγηση οποιασδήποτε μορφής διαπολιτειακού εμπορίου.³¹⁴ Αν και οι δυο ρήτρες σχετίζονται διαφέρουν. Όσον αφορά στους φόρους χρήσης, η ρήτρα Διαδικασίας Οφειλής απαιτεί κάποιας μορφής ελάχιστη σύνδεση του φορολογούμενου και της φορολογικής διοίκησης ενώ η ρήτρα Εμπορίου διερευνά την επίπτωση της φορολόγησης στο διαπολιτειακό εμπόριο. Το Δικαστήριο στην υπόθεση *Quill v. North Dakota* διαπίστωσε ότι η ελάχιστη απαίτηση για κάποιας μορφής σύνδεση με την πολιτεία ικανοποιήθηκε ακόμα και αν δεν υπήρχε φυσική παρουσία της επιχείρησης, εντούτοις κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πρέπει ταυτόχρονα να τίθεται υπόψη και η ρήτρα Εμπορίου.

Καθώς οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου πληθαίνουν, οι πολιτείες επιχειρούν να επιβάλλουν φόρους χρήσης σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε απόσταση μέσω νομοθετικών ρυθμίσεων και δικαστικών αποφάσεων. Κατά συνέχεια της υπόθεσης *Quill v. North Dakota*, το Εφετείο της Νέας Υόρκης και το Ανώτατο Δικαστήριο του Ιλλινόις επιχείρησαν να ελαχιστοποιήσουν την απαίτηση για φυσική παρουσία. Άλλα δικαστήρια πάλι επιμένουν στην απαίτηση για φυσική παρουσία μιας επιχείρησης. Στην υπόθεση *America Online, Inc. v. Johnson*, το δικαστήριο της κομητείας Davidson στην πολιτεία Tennessee αποφάνθηκε ότι η εταιρία America Online, της οποίας η έδρα είναι στη Virginia και είχε πελάτες στην εν λόγω πολιτεία, η οποία όμως δεν είχε δικαίωμα φορολόγησης της εταιρείας γιατί δεν είχε φυσική παρουσία³¹⁵. Στο Εφετείο όμως η υπόθεση ανεστράφη καθώς υποδείχθηκε ότι η εταιρεία μπορεί να έχει παρουσία εφόσον διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω των αντιπροσώπων της.³¹⁶

Οι Η.Π.Α. ως ηγετική δύναμη στο ηλεκτρονικό εμπόριο έθεσαν αρχικά το ζήτημα της φορολόγησής του. Μια έκθεση του Αμερικάνικου Υπουργείου Οικονομικών το 1996 καθόρισε την πολιτική των Η.Π.Α. για το ηλεκτρονικό εμπόριο, το οποίο πρέπει να αναπτυχθεί χωρίς εμπόδια και περιορισμούς και χωρίς την εφαρμογή νέων ή επιπρόσθετων φορολογικών μέτρων. Το 1998, το Αμερικάνικο Κογκρέσσο επέβαλε τριετή απαγόρευση³¹⁷ στην διακριτική ή πολλαπλή μεταχείριση του ηλεκτρονικού εμπορίου, κάνοντας χρήση της εξουσίας του να μην επιτρέπει την εφαρμογή πολιτειακών νόμων που επηρεάζουν το διασυνοριακό εμπόριο. Στην πράξη, η διάταξη δεν απαγορεύει την επιβολή φορολόγησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο αλλά προβλέπει ότι μια πολιτεία δεν έχει δικαίωμα να φορολογεί

³¹⁴ Βλ. και υπόθεση *Leloup v. Port of Mobile*, 127 U.S. 640, 648 (1888).

³¹⁵ Βλ. υπόθεση *America Online Inc. v. Johnson*, 2002 Tenn. App. LEXIS 555 (2002).

³¹⁶ Βλ. Υπόθεση *America Online Inc. v. Johnson*, Chancery Court of Davidson County, Tennessee No. 97-3786-III (2001).

³¹⁷ Η νομική πράξη έγινε γνωστή ως Internet Tax Freedom Act (ITFA).

τις συναλλαγές μέσω διαδικτύου με διαφορετικό συντελεστή από τον επιβαλλόμενο στις συναλλαγές με παραδοσιακά μέσα καθώς και ότι δυο ή περισσότερες πολιτείες δεν έχουν δικαίωμα να φορολογούν την ίδια συναλλαγή μέσω διαδικτύου (μην διευκρινίζοντας ποια πολιτεία δικαιούται να εισπράξει τον φόρο εάν τα κεντρικά γραφεία της επιχείρησης είναι εγκατεστημένα σε μια πολιτεία και ο διαμετακομιστής σε άλλη πολιτεία). Μια πολιτεία διατηρεί το δικαίωμα να φορολογεί τις συναλλαγές μέσω διαδικτύου (στους κατοίκους της ή στους κατοίκους λοιπών πολιτειών) που πραγματοποιούν επιχειρήσεις που διατηρούν φυσική παρουσία εντός των συνόρων της. Εντούτοις, οι περισσότερες συναλλαγές άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου διαφεύγουν της επιβολής φορολόγησης πωλήσεων και χρήσης, καθώς είναι δύσκολο να ερμηνευτεί ο όρος «φυσική παρουσία» της επιχείρησης στον ψηφιακό κόσμο.³¹⁸

Το Αμερικάνικο Κογκρέσσο διατηρεί την εξουσία στο μέλλον να επιτρέψει σε πολιτείες να συλλέγουν φόρους από επιχειρήσεις εγκατεστημένες εκτός των συνόρων της, με την ανάπτυξη ενός συστήματος διαπολιτειακής συλλογής των φόρων. Σχετικά, το 1998 το Κογκρέσσο ίδρυσε μια Συμβουλευτική Επιτροπή³¹⁹ για να αναπτύξει συστάσεις όσον αφορά την φορολογική πολιτική και το ηλεκτρονικό εμπόριο, δίχως να καταλήξει σε συναίνεση για την πολιτική που πρέπει να ακολουθηθεί στο ζήτημα. Παράλληλα όμως το 2000, αναπτύχθηκε³²⁰ ένα εθελοντικό σύστημα φόρων πωλήσεων και χρήσης, με κοινούς ορισμούς για την φορολογική βάση και μηχανισμούς υποβολής δήλωσης και ελέγχου.³²¹ Τον Νοέμβριο του 2002, οι βασικές αρχές³²² του συστήματος παρουσιάστηκαν στην Φορολογική Συμφωνία για τις Ευέλικτες Πωλήσεις³²³ την οποία οι Πολιτείες δεν είναι υποχρεωμένες να την αποδεχτούν.

Εντούτοις, 43 από τις 45 Πολιτείες που επιβάλλουν φόρους επί των πωλήσεων έχουν υπογράψει τη συμφωνία. Η ενιαία αποδοχή της Σύμβασης τους φόρους πωλήσεων και χρήσης στις Ευέλικτες Πωλήσεις θα δώσει εθνική λύση στο πρόβλημα.

³¹⁹ Advisory Commission on Electronic Commerce (ACEC), θεσπίστηκε από την Πράξη για την Ελευθερία του Διαδικτύου (ITFA).

³²⁰ Συμφωνία μεταξύ των National Governors' Association, Federation of State Tax Administrators, και Conference of State Legislatures.

³²¹ Το πολιτικό σκεπτικό ήταν να υποκινηθούν εξελίξεις στο ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου.

³²² Πρακτικά προτείνονται κοινοί κανόνες για την τοπική και πολιτειακή βάση επιβολής φορολογίας εντός της ίδιας πολιτείας, επιτρέποντας διαφοροποιήσεις στην βάση μεταξύ διαφόρων πολιτειών αλλά περιορίζοντας τις διάφορες κατηγορίες της βάσης. Διατηρείται το δικαίωμα των τοπικών κυβερνήσεων να καθορίζουν τους συντελεστές φορολόγησης, αλλά επιτρέπεται η θέσπιση μόνο ενός συντελεστή. Η πολιτειακή φορολογική διοίκηση διαχειρίζεται το σύνολο των τοπικών φόρων πωλήσεων. Εάν δεν είναι δυνατό να καθορισθεί ο τόπος εγκατάστασης του πελάτη, εφαρμόζονται ομοιόμορφοι κανόνες φορολόγησης στην πηγή. Η σύμβαση επίσης περιλαμβάνει την χρήση ηλεκτρονικού λογισμικού που διευκολύνει τον άμεσο υπολογισμό, την απόδοση και τον έλεγχο των φόρων πωλήσεων και χρήσης. Οι πολιτείες θα συμβάλλονται με έναν πιστοποιημένο άροχο υπηρεσιών ο οποίος θα διενεργεί αυτές τις λειτουργίες, αλλά και επιχειρήσεις με πωλήσεις σε τουλάχιστον πέντε πολιτείες θα δύνανται να να αποκτούν πιστοποίηση για τα συστήματά τους.

Καναδάς

Το 1998, οι φορολογικές αρχές του Καναδά ανέφεραν ότι όποιοι νέοι κανόνες για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου θα βασίζονταν σε διεθνή πρότυπα όπως του ΟΟΣΑ. Μέχρι σήμερα, δεν έχει εισαχθεί νέα νομοθεσία για την αντιμετώπιση των ιδιαίτερων ζητημάτων του ηλεκτρονικού εμπορίου, τα οποία έχουν αντιμετωπισθεί κυρίως με νομολογία. Ο Καναδικός Φόρος επί Αγαθών και Υπηρεσιών επιβάλλεται σε παραδόσεις αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων με συντελεστή 7% από το 1991.³²⁴ Ο Φόρος προσομοιάζει με τον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α. και περιλαμβάνει μηχανισμό έκπτωσης βάσει τιμολογίων, επιβολή μηδενικού συντελεστή στις εξαγωγές και φορολόγηση εισαγωγών για αγαθά και υπηρεσίες. Ειδικότερα, οι κανόνες για τον καθορισμό του τύπου φορολόγησης για διασυνοριακές παροχές βασίζονται στην φύση της παροχής. Εντούτοις, οι κανόνες αυτοί δεν βασίζονται σε μια σαφή διάκριση των αγαθών και των υπηρεσιών αλλά σε μια πληθώρα κριτηρίων τα οποία βασίζονται στη φύση της παροχής και στις περιστάσεις που πραγματοποιείται.³²⁵ Στον Καναδά διακρίνονται τρεις περιπτώσεις συναλλαγών: (α) παραδόσεις υλικών ιδιωτικών περιουσιακών στοιχείων (κατ' αντιστοιχία της παράδοσης αγαθών στην ΕΕ), (β) παραδόσεις άυλων ιδιωτικών περιουσιακών στοιχείων (για παράδειγμα μεταβίβαση δικαιωμάτων) και (γ) παροχές υπηρεσιών (οι δυο τελευταίες περιπτώσεις αντιστοιχούν στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών στην ΕΕ). Ο χαρακτηρισμός μιας συναλλαγής έχει ως αποτέλεσμα τον καθορισμό του τύπου παροχής και ακολούθως της φορολογικής μεταχείρισης αυτής. Η νομοθεσία δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις για το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Οι ηλεκτρονικές παροχές μπορούν να χαρακτηρισθούν είτε ως παραδόσεις άυλων ιδιωτικών περιουσιακών στοιχείων ή ως υπηρεσίες. Παράγοντες για να χαρακτηρισθεί μια παροχή ως παροχή άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν το δικαίωμα χρήση του προϊόντος για ιδιωτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, ένα προϊόν το οποίο έχει ήδη δημιουργηθεί, ένα προϊόν το οποίο αναπτύσσεται ειδικά για έναν συγκεκριμένο πελάτη, αλλά ο πάροχος διατηρεί την ιδιοκτησία, ή ένα δικαίωμα για ένα ψηφιακό προϊόν. Παράγοντες για να χαρακτηρισθεί μια παροχή ως υπηρεσία λαμβάνουν υπόψη την εμπλοκή ανθρώπινου παράγοντα, συγκεκριμένες εργασίες οι οποίες πραγματοποιούνται κατ' απαίτηση του πελάτη και η απουσία μεταβίβασης δικαιωμάτων.

Όπως και εντός Ε. Ένωσης, εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές ανάλογα με την επαρχία στην οποία προσδιορίζεται ότι παρέχεται η υπηρεσία. Σύμφωνα με τους κανόνες που ίσχυαν πριν από το 2007, προβλεπόταν υποχρέωση εγγραφής και επιβολής φόρου πωλήσεων επί των παροχών άυλων περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών «που δύνανται εν όλω ή εν μέρει να χρησιμοποιηθούν στον

³²³ Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA).

³²⁴ Η νομοθεσία Excise Tax Act (ETA 1991) προβλέπει τον φόρο επί αγαθών και πωλήσεων Goods and Services Tax, GST.

³²⁵ Υπηρεσία Εσόδων του Καναδά, 2002, "GST/HST and Electronic Commerce", *GST/HST Technical Information Bulletin B-090*.

Καναδά». Για παράδειγμα, στην πώληση ενός ηλεκτρονικού βιβλίου ή λογισμικού, ή στην παροχή διάδρασης με εκπαιδευτικό ηλεκτρονικό λογισμικό από μια Καναδέζικη επιχείρηση σε ένα πελάτη κάτοικο των Η.Π.Α. επιβαλλόταν φόρος πωλήσεων στον Καναδά καθώς ο πελάτης θα μπορούσε δυνητικά να το χρησιμοποιήσει στον Καναδά. Εάν η σύμβαση με τον πελάτη δεν περιείχε περιορισμό για τον τόπο χρήσης της υπηρεσίας, θεωρείτο ως τεκμήριο ότι ο πελάτης δύναται να την χρησιμοποιήσει στον Καναδά και επιβαλλόταν ο εγχώριος φόρος πωλήσεων. Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία αναγραφόταν στο τιμολόγιο ότι αυτό δεν δύναται χρησιμοποιηθεί εντός Καναδά, δεν επιβαλλόταν φόρος πωλήσεων.

Το 2007 εισήχθη διάταξη η οποία προβλέπει ότι επιβάλλεται μηδενικός συντελεστής στις παροχές άυλων ιδιωτικών περιουσιακών στοιχείων σε πρόσωπα που δεν είναι καταγεγραμμένα ως κάτοικοι Καναδά εκτός των ακόλουθων περιπτώσεων:

1. Η παροχή πραγματοποιείται όταν ο πελάτης βρίσκεται στον Καναδά.
2. η παροχή συνδέεται με περιουσία στον Καναδά.
3. Η παροχή συνδέεται με μια παροχή υπηρεσίας που φορολογείται στον Καναδά.
4. Το άυλο ιδιωτικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο στον Καναδά.
5. Η παροχή σχετίζεται με την παροχή διευκόλυνσης χρήσης μιας τηλεπικοινωνιακής υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τον ευρύ ορισμό του τόπου παροχής της νομοθεσίας του Καναδά, η παροχή άυλων περιουσιακών στοιχείων θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα στον Καναδά όταν δεν υπάρχουν περιορισμοί στους πελάτες για την πρόσβαση ή την χρήση του περιεχομένου στον Καναδά, ανεξαρτήτως από τον τόπο εγκατάστασης του παρόχου ή του πελάτη. Εντούτοις, αυτές οι παροχές θα είναι φορολογητέες στον Καναδά μόνο εάν ο πάροχος είναι εγκατεστημένος στον Καναδά ή έχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί (δηλαδή φυσική παρουσία, συμπεριλαμβανομένου και διαμετακομιστή, εάν αυτός είναι στην διάθεση του παρόχου). Σε γενικές γραμμές, ένα πρόσωπο μη εγκατεστημένο στον Καναδά πρέπει να έχει σημαντική παρουσία για να θεωρείται ότι διενεργεί επιχειρηματική δραστηριότητα στον Καναδά.³²⁶

Μεμονωμένες συναλλαγές, οι οποίες διενεργούνται στον Καναδά ως μέρος επιχειρηματικής δραστηριότητας που διενεργείται από πρόσωπο που δεν είναι εγκατεστημένο στον Καναδά δεν είναι πιθανό να οδηγήσουν στο να θεωρηθεί το πρόσωπο αυτό εγκατεστημένο στον Καναδά.

Καθώς ο αλλοδαπός πάροχος δεν έχει υποχρέωση να αποδώσει φόρο κατανάλωσης, η νομοθεσία του Καναδά προβλέπει ότι ο πελάτης, εάν είναι επιχείρηση, πρέπει να αποδώσει τον φόρο (με μηχανισμό αντιστροφής επιβάρυνσης). Εάν η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, ο φόρος δεν καταβάλλεται στην πράξη (μέθοδος χρεοπίστωσης).

Συμπερασματικά, όλες οι παροχές άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση εγκατεστημένη στον Καναδά, ανεξαρτήτως τόπου εγκατάστασης του πελάτη,

³²⁶ Βλ. Li Jinyan, 2003, "Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, Policy Implications and Proposals for Reform", *Canadian Business Law Journal*, vol. 38, no. 3, σ. 425-65.

υπόκεινται σε φόρο λιανικών πωλήσεων, εάν ο πάροχος δεν περιλαμβάνει ρήτρα στην σύμβαση η οποία να εμποδίζει την χρήση της ηλεκτρονικής υπηρεσίας εντός του Καναδά. Στην απουσία μιας τέτοιας ρήτρας, πρέπει να εξεταστεί εάν η παροχή υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή σύμφωνα με την ανωτέρω ανάλυση.

Εκτός από τον ομοσπονδιακό φόρο, οι επαρχίες του Καναδά επίσης επιβάλλουν φόρους κατανάλωσης.³²⁷

Το πρόβλημα έγκειται στον εντοπισμό του nexus δηλαδή πότε μπορεί μια επαρχία ή πολιτεία να φορολογήσει μια συναλλαγή και στο situs δηλαδή στον τόπο που έλαβε χώρα η συναλλαγή. Σύμφωνα με τον ομοσπονδιακό φορολογικό νόμο στον Καναδά, υπόχρεος είναι η επιχείρηση που πραγματοποιεί πωλήσεις σε μια επαρχία ή πολιτεία και η φορολογία επιβάλλεται όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

³²⁷ Σε πολιτειακό επίπεδο, όπως και στις ΗΠΑ δεν ισχύει ενιαία αντιμετώπιση των φόρων κατανάλωσης καθώς σε τέσσερις επαρχίες επιβάλλεται φόρος στις πωλήσεις ως Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και σε πέντε επαρχίες Φόρος Λιανικής Πώλησης. Ειδικότερα, στις επαρχίες Columbia, Saskatchewan, Manitoba, Ontario, and Prince Edward Island επιβάλλεται φόρος λιανικών πωλήσεων (Provincial Sales Taxes -PST), στις πωλήσεις αγαθών και περιορισμένο αριθμό υπηρεσιών. Οι επαρχίες Nova Scotia, New Brunswick, και Newfoundland και Labrador have replaced έχουν αντικαταστήσει τον επαρχιακό φόρο και τον ομοσπονδιακό φόρο με έναν Εναρμονισμένο Φόρο Πωλήσεων (Harmonized Sales Tax), ο οποίος εφαρμόζει συντελεστή 15%, εκ του οποίου το 7% είναι το ομοσπονδιακό στοιχείο και 8% το επαρχιακό. Τέλος, η επαρχία του Quebec έχει επίσης εναρμονίσει τον φόρο στη βάση του ομοσπονδιακού φόρου, αλλά επιβάλλει φόρο 7,5% στο σύνολο της τελικής τιμής συν τον ομοσπονδιακό φόρο. Το φορολογικό σύστημα στον Καναδά παρουσιάζεται από τους Bird M. Richard και Gendron Pierre-Pascal, 2001, στο “VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55 σ. 293-309.

ΜΕΡΟΣ ΙV

IV. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

A. Οι κανόνες τιμολόγησης

Το κυριότερο νομοθετικό κείμενο στο ενωσιακό δίκαιο όσον αφορά στους κανόνες τιμολόγησης είναι η Οδηγία 2001/115/EK³²⁸, η οποία τροποποίησε την 6^η Οδηγία Φ.Π.Α. και ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο των κρατών –μελών μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2004. Οι κανόνες για την τιμολόγηση περιέχονται τώρα στην Οδηγία 2006/112/EK η οποία κωδικοποίησε την 6^η Οδηγία Φ.Π.Α.

Οι εναρμονισμένοι κανόνες τιμολόγησης που θεσπίστηκαν με την Οδηγία 2001/115/EK αποτελούν σημαντική διευκόλυνση για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε πολλά κράτη-μέλη της ενιαίας εσωτερικής αγοράς καθώς πρέπει να συμμορφώνονται με μια ενιαία δέσμη απλοποιημένων κανόνων τιμολόγησης που ισχύουν σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση έναντι διαφορετικών κανόνων που ίσχυαν σύμφωνα με τις εθνικές νομοθεσίες. Επιπλέον, η Οδηγία προβλέπει την αναγνώριση από τα κράτη-μέλη της εγκυρότητας των ηλεκτρονικών τιμολογίων και την διασυννοριακή ηλεκτρονική τιμολόγηση και ηλεκτρονική αποθήκευση των τιμολογίων. Η Οδηγία συνέβαλε στη μείωση του διοικητικού άγχους για τις επιχειρήσεις, ιδιαίτερα τις μικρομεσαίες και στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, την οποία επιβραδύνουν οπισθοδρομικοί κανόνες τιμολόγησης ενώ ταυτόχρονα διευκόλυνε τις προσπάθειες των φορολογικών διοικήσεων για την καταπολέμηση της απάτης.

Η Οδηγία, που υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο την 20^η Δεκεμβρίου 2001, καθιέρωσε:

- Έναν κατάλογο από δέκα υποχρεωτικά γενικά πληροφοριακά στοιχεία που πρέπει να περιέχονται σε κάθε τιμολόγιο και τέσσερα επιπλέον στοιχεία που μπορεί να απαιτούνται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις,
- απλοποιημένες διαδικασίες για μικρές επιχειρήσεις και χαμηλής αξίας τιμολόγια
- την υποχρέωση για τις φορολογικές αρχές των κρατών –μελών να αναγνωρίζουν την εγκυρότητα των ηλεκτρονικών τιμολογίων χωρίς την χρήση συστήματος γνωστοποίησης ή έγκρισης, με την προϋπόθεση ότι η γνησιότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου εξασφαλίζεται μέσω της χρήσης είτε ψηφιακών προηγμένων ηλεκτρονικών υπογραφών ή Συστήματος Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών Electronic Data Interchange (EDI). Οι ψηφιακές προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές επιτρέπουν σε κάποιον που λαμβάνει δεδομένα μέσω ηλεκτρονικών δικτύων να αναγνωρίζει την προέλευση των δεδομένων και να ελέγχει εάν αυτά έχουν αλλοιωθεί. Το EDI είναι ένα σύστημα ασφαλούς ηλεκτρονικής μετάδοσης πληροφοριών που χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις.
- Την δυνατότητα σε ορισμένες περιπτώσεις ανάθεσης της τιμολόγησης σε τρίτους ή στον πελάτη (αυτοτιμολόγηση).

- Ελεύθερη επιλογή του τόπου και της μεθόδου αποθήκευσης των τιμολογίων και την αποδοχή της ηλεκτρονικής αποθήκευσης των τιμολογίων, συμπεριλαμβανομένης και της επιγραμμικής (on-line) αποθήκευση σε άλλο κράτος-μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

Η Επιτροπή πρότεινε τη σχετική Οδηγία για την τιμολόγηση αντλώντας δυσарέσκεια από τις εμπορικές επιχειρήσεις. Τα τιμολόγια αποτελούν σημαντικό κομμάτι του συστήματος Φ.Π.Α. καθώς αποτελούν το αποδεικτικό στοιχείο για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο.

Κάθε κράτος-μέλος είχε διαφορετικούς κανόνες που ενσωματώνουν τα υποχρεωτικά στοιχεία του περιεχομένου του τιμολογίου ώστε οι φορολογικές αρχές να αναγνωρίζουν την εγκυρότητά του. Με την καθιέρωση της Ενιαίας Εσωτερικής Αγοράς οι επιχειρήσεις διενεργούσαν όλο και περισσότερες φορολογητέες πράξεις σε διαφορετικά κράτη-μέλη στα οποία δεν ήταν εγκατεστημένες και διαπίστωναν ότι αυτές οι πράξεις ήταν αντικείμενο διαφορετικών κανόνων της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και τιμολόγησης. Επιπλέον, πολλές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης είχαν ξεκινήσει να συγκεντρώνουν το κέντρο της παρακολούθησης των λογιστικών τους υποχρεώσεων σε ένα κεντρικό υποκατάστημα το οποίο αναλάμβανε τις υποχρεώσεις τιμολόγησης για όλα τα υποκαταστήματα που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη-μέλη.

Αυτή η συγκέντρωση των λειτουργιών τιμολόγησης σε έναν φορέα, η οποία είναι λογική από οικονομικής άποψης, παρακωλύετο από την ύπαρξη πολλών διαφορετικών κανόνων τιμολόγησης.

Η Ελλάδα ενσωμάτωσε την Οδηγία 2001/115/EK στο εθνικό της δίκαιο με τον ν. 3193/2003 (ΦΕΚ Α' 266/20.11.2003) «Κανόνες τιμολόγησης, ρυθμίσεις Φ.Π.Α. ηλεκτρονικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις».

Με το ν. 3193/2003 προστέθηκε το άρθρο 18^{a329} στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) και εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία με τους όρους που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την Οδηγία 2001/115/Ε.Κ. του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όροι που αφορούσαν στην έκδοση των τιμολογίων, τις παραβάσεις που αφορούν στα τιμολόγια, το περιεχόμενο των τιμολογίων, την αυτοτιμολόγηση και την ανάθεση τιμολόγησης σε τρίτους, την διαβίβαση τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα και την αποθήκευση των τιμολογίων.

B. Η Οδηγία για την Ηλεκτρονική τιμολόγηση

Η Οδηγία 2001/115/EK αντιμετώπισε νομοθετικά το ζήτημα της ηλεκτρονικής διαβίβασης, δηλαδή της διαβίβασης με ηλεκτρονικά μέσα των τιμολογίων χωρίς να θίγει ευθέως το ζήτημα της

³²⁸ Οδηγία 2001/115 ΕΚ του Συμβουλίου της 20ης Δεκεμβρίου 2001 για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 15/24 της 17.1.2002).

³²⁹ Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων(Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α), όπως προστέθηκε με το άρθρο 1 του Ν.3193/2003.

ηλεκτρονικής τιμολόγησης. Εντούτοις, η Οδηγία έθετε όρο στην Επιτροπή να υποβάλλει αναφορά στο Συμβούλιο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2008 για τις τεχνολογικές εξελίξεις στον τομέα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Η ηλεκτρονική τιμολόγηση, η οποία μπορεί να μειώσει σημαντικά το κόστος τιμολόγησης, αναπτύσσεται ιδιαίτερα ως αποτέλεσμα της ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ως ορισμό της ηλεκτρονικής τιμολόγησης θα μπορούσαμε να αποτολμήσουμε τον ακόλουθο³³⁰:

Ηλεκτρονική τιμολόγηση είναι ευρύτερος όρος που μπορεί να περιλαμβάνει ένα σύνολο διαδικασιών, που αποσκοπεί στην άμεση αλληλοενημέρωση των πληροφοριακών συστημάτων των συναλλασσομένων κατά τρόπο άυλο.

Για την ηλεκτρονική τιμολόγηση είναι απαραίτητο να γίνει :

- Χρήση Ηλεκτρονικών συσκευών/διατάξεων – ηλεκτρονικών υπολογιστών
- Χρήση λογισμικού

Αλλά σε ορισμένα κράτη-μέλη, η ηλεκτρονική τιμολόγηση μέχρι πρότινος δεν επιτρεπόταν ή συνοδευόταν από αντίστοιχη αποστολή των ηλεκτρονικών τιμολογίων και σε χαρτί. Συνεπώς επιχειρήσεις που ήταν εγκατεστημένες σε διάφορα κράτη-μέλη έπρεπε να συμμορφωθούν στην απόκτηση ειδικής έγκρισης για την εφαρμογή διασυνοριακών κανόνων τιμολόγησης και να χρησιμοποιήσουν μια συγκεκριμένη τεχνολογία για κάθε κράτος-μέλος για την δημιουργία, μετάδοση και αποθήκευση των ηλεκτρονικών τιμολογίων. Επιπροσθέτως έπρεπε να συμμορφωθούν με την καταγραφή διαφορετικών στοιχείων επί των τιμολογίων για κάθε κράτος-μέλος, την αποθήκευση των βιβλίων και στοιχείων για διαφορετικό χρονικό διάστημα για κάθε κράτος-μέλος και τελικά την αποστολή, παράλληλα με το ηλεκτρονικό τιμολόγιο και ενός χάρτινου.

Εφόσον αποδείχθηκε ότι η Οδηγία 2001/115/EK δεν εκπλήρωσε τους αντικειμενικούς της στόχους, η Επιτροπή, μαζί με την αναφορά για τις τεχνολογικές εξελίξεις³³¹, κατέθεσε στο Συμβούλιο

³³⁰ Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ορισμός για την ηλεκτρονική τιμολόγηση ή το ηλεκτρονικό τιμολόγιο δεν υπάρχει στην Οδηγία 2006/112/EK. Εντούτοις, η υπογράφουσα συμμετείχε ως εκπρόσωπος του Υπουργείου Οικονομικών στις Συνσκέψεις της Ομάδας Φορολογικών Θεμάτων- Έμμεση Φορολογία του Συμβουλίου για την εξέταση της πρότασης τροποποίησης της Οδηγίας 2006/112/EK για την ηλεκτρονική τιμολόγηση. Οι ορισμοί αυτοί περιέχονται στο έγγραφο εργασίας που κατέθεσε η ελληνική αντιπροσωπεία υπόψη της Επιτροπής και των λοιπών κρατών-μελών (έγγραφο RD#1/24.07.2009) σχετικά με την ηλεκτρονική τιμολόγηση.

³³¹ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, *Οι τεχνολογικές εξελίξεις στον τομέα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και μέτρα για την περαιτέρω απλοποίηση, εκσυγχρονισμό και εναρμόνιση των κανόνων τιμολόγησης Φ.Π.Α.*, COM 2009/20/FISC 14/28.01.2009.

πρόταση για τροποποίηση διαφόρων διατάξεων της Οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με την ηλεκτρονική τιμολόγηση.³³²

Η Επιτροπή παρουσιάζοντας τη σχετική πρόταση επεσήμανε τη συμβατότητα των προτεινόμενων μέτρων με τα τέσσερα κύρια σημεία του προγράμματος της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφορικά με α) τη μείωση του διοικητικού βάρους, β) την ενίσχυση των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων, γ) την επέκταση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και δ) την καταπολέμηση της απάτης.

Η Οδηγία 2010/45/ΕΕ περιλαμβάνει μέτρα όσον αφορά στους κανόνες έκδοσης τιμολογίων, το περιεχόμενο των τιμολογίων, την ηλεκτρονική τιμολόγηση, την αποθήκευση τιμολογίων και το προαιρετικό καθεστώς λογιστικής παρακολούθησης βάσει ταμειακών συναλλαγών (cash accounting scheme). Αποσκοπεί στη δημιουργία ενός συνόλου σύγχρονων και εναρμονισμένων κανόνων που απλουστεύουν τις απαιτήσεις τιμολόγησης για τις επιχειρήσεις, ενώ ταυτόχρονα επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές τη λήψη αποτελεσματικών μέτρων για τη διασφάλιση της καταβολής των φόρων.

Περιττές διοικητικής φύσεως υποχρεώσεις αποτελούν εμπόδια για την ανάπτυξη και την καινοτομία. Οι κανόνες τιμολόγησης έχουν εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ευρώπη.

Η απλοποίηση των κανόνων τιμολόγησης παρέχει τη δυνατότητα μείωσης των διοικητικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων.

Επιπλέον, η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις που θέτει η ενωσιακή νομοθεσία ανακόπτει την επέκταση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, με συνέπεια οι επιχειρήσεις να μην επιτυγχάνουν εξοικονόμηση δαπανών. Για την ενίσχυση της χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης η Οδηγία αποσκοπεί στην άρση των διαφορών ανάμεσα στα τιμολόγια που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα και αυτά που διαβιβάζονται με χαρτί, εξασφαλίζοντας την ουδετερότητα της μετάδοσης των τιμολογίων. Ειδικότερα όσον αφορά στην ηλεκτρονική τιμολόγηση, η Οδηγία 2010/45/ΕΕ, οποία θα εφαρμοσθεί από 01/01/2013, περιλαμβάνει μέτρα για την απλοποίηση των απαιτήσεων τιμολόγησης για τις επιχειρήσεις με την άρση των διαφορών ανάμεσα στα τιμολόγια που διαβιβάζονται με ηλεκτρονικά μέσα και αυτά που διαβιβάζονται με χαρτί, εξασφαλίζοντας την ουδετερότητα της μετάδοσης των τιμολογίων.

Η ενίσχυση της χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης με την άρση των νομικών εμποδίων για την διαβίβαση και την φύλαξη των ηλεκτρονικών τιμολογίων μπορεί να ωθήσει τις επιχειρήσεις στην μείωση δαπανών και την αύξηση της αποτελεσματικότητας, αποσκοπώντας στην εκπλήρωση των στόχων της ενιαίας αγοράς.

Σε συνδυασμό με την εισαγωγή μιας δέσμης απλοποιημένων και εναρμονισμένων κανόνων λαμβάνεται υπόψη το θέμα της απάτης στο Φ.Π.Α. Οι κανόνες απλοποίησης πρέπει να συμβαδίζουν με τον στόχο της καταπολέμησης της απάτης και να μην τον παρεμποδίζουν.

³³² Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης, COM 2009/21/FISC 13/28.01.2009.

Προεξέχον στόχος της πρότασης είναι η δημιουργία εναρμονισμένων κανόνων που απλοποιούν τις απαιτήσεις τιμολόγησης για τις επιχειρήσεις και συγχρόνως παρέχουν στις φορολογικές αρχές αποτελεσματικά μέσα για τον έλεγχο της καταβολής του φόρου.

Επιπλέον, η ενίσχυση της χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης με την άρση των νομικών εμποδίων για την διαβίβαση και την φύλαξη των ηλεκτρονικών τιμολογίων μπορεί να ωθήσει τις επιχειρήσεις στην μείωση δαπανών και την αύξηση της αποτελεσματικότητας, αποσκοπώντας στην εκπλήρωση των στόχων της Λισσαβόνας.

Λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων στοιχείων, την έναρξη εφαρμογής της Οδηγίας 2010/45/ΕΕ, στόχος της Επιτροπής είναι η ηλεκτρονική τιμολόγηση να καταστεί η κυρίαρχη μέθοδος τιμολόγησης στην Ευρώπη μέχρι το 2020. Η Επιτροπή είναι αποφασισμένη να εργαστεί σε στενή συνεργασία με τα κράτη μέλη και όλους τους άλλους ενδιαφερόμενους φορείς που πρέπει να διαδραματίσουν το ρόλο τους για την επίτευξη αυτού του στόχου και τη δημιουργία του κατάλληλου περιβάλλοντος για τη διάδοση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης σε ευρεία κλίμακα.

Προς επίτευξη εν λόγω στόχου και στα πλαίσια της σχετικής Ανακοίνωσης, η Επιτροπή πρότεινε τη στήριξη της μαζικής υιοθέτησης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης εστιάζοντας στις ακόλουθες τέσσερις βασικές προτεραιότητες:

1. Διασφάλιση ενός συνεκτικού νομικού περιβάλλοντος για την ηλεκτρονική τιμολόγηση.
2. Επίτευξη μαζικής υιοθέτησης από την αγορά φθάνοντας έως τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.
3. Προώθηση ενός περιβάλλοντος που εξασφαλίζει τη μέγιστη εμβέλεια
4. Προώθηση ενός τυποποιημένου μοντέλου πληροφοριακών συστημάτων για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια

Για τον συντονισμό των ενεργειών σε επίπεδο κρατών μελών και τον προσδιορισμό των απαιτούμενων μέτρων σε επίπεδο Ένωσης, συγκροτήθηκε ευρωπαϊκή πολυμελής ομάδα ανταλλαγής απόψεων (forum)³³³, οποία θα επικουρεί την Επιτροπή για τη διευκόλυνση της μαζικής υιοθέτησης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Επίσης, σε εθνικό επίπεδο, τα κ-μ κλήθηκαν να συγκροτήσουν πολυμερείς ομάδες εργασίας (fora), τα οποία πρέπει να διασφαλίσουν μια ισόρροπη εκπροσώπηση των ενδιαφερομένων μερών, με επαρκή συμμετοχή των δημοσίων αρχών και των υπηρεσιών ηλεκτρονικής τιμολόγησης, καθώς και των καταναλωτών, των ΜΜΕ και των μεγάλων επιχειρήσεων. Στο ευρωπαϊκό πολυμερές forum θα συμμετέχουν δυο εθνικοί εκπρόσωποι ανά κ-μ.

³³³ Απόφαση της Επιτροπής, {E (2010) 8467 τελικό}/02.12.2010, για τη συγκρότηση του Ευρωπαϊκού Πολυμερούς Φόρουμ για την ηλεκτρονική τιμολόγηση.

ΜΕΡΟΣ V

V. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

A. Προτεινόμενες αρχές φορολογικού συστήματος για άμεση και έμμεση φορολογία.

Όπως αναλύθηκε εκτενώς, το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο δύναται να περιλαμβάνει κινητές, εξ αποστάσεων ή ανώνυμες συναλλαγές, στις οποίες ο πάροχος μπορεί να είναι εγκατεστημένος μακριά από την φορολογική δικαιοδοσία ή ο προορισμός των υπηρεσιών μπορεί να τύχει μεταχείρισης.³³⁴ Κατά συνέπεια, δημιουργούνται ευκαιρίες φοροαποφυγής, θέτοντας τις παραδοσιακές επιχειρήσεις σε συγκριτικό μειονέκτημα και μειώνοντας τα συνολικά φορολογικά έσοδα.³³⁵

Οι αρχές του φορολογικού συστήματος όσον αφορά στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις ακόλουθες δυο παραμέτρους:

1. Οι συναλλαγές με διασυνοριακό χαρακτήρα δεν θα πρέπει να φορολογούνται λιγότερο από ότι οι εθνικές συναλλαγές, ώστε να μην ενισχύεται η φοροαποφυγή και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κ-μ.
2. Θα πρέπει να αποφευχθεί η μετεγκατάσταση οικονομικής δραστηριότητας εξαιτίας του φορολογικού πλαισίου, δημιουργώντας στρεβλώσεις οι οποίες εμποδίζουν την ανάπτυξη.³³⁶

Το φορολογικό σύστημα το οποίο θα επιβληθεί πρέπει να βασίζεται στην ουδετερότητα, την διοικητική απλότητα και την δικαιοσύνη στην απόδοση των φορολογικών εσόδων μεταξύ των εμπλεκόμενων φορολογικών διοικήσεων.³³⁷

Η φορολογική ουδετερότητα προϋποθέτει ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές φορολογούνται ισότιμα, ώστε αγοραστικές αποφάσεις για προϊόντα, υπηρεσίες και δικαιώματα λαμβάνονται σύμφωνα με πραγματικά κριτήρια και όχι εξαιτίας φορολογικών διατάξεων. Εάν το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν

³³⁴ Βλ. Avi-Yonah, Reuven S., 1997, "International Taxation of Electronic Commerce", 52 *TAX L.REV.* σ.507, ΟΟΣΑ, 1997, "*Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers*", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org//daf/fa/e_com/turku_e.pdf. Βλ. επίσης McLure, Charles E Jr., 1998, "Achieving a Level Playing Field for Electronic Commerce: Policy Considerations", 14 *ST. TAX NOTES* σ. 1767, Press Release, 1997, White House News, Clinton Administration Proposes Strategy to Promote Global Internet Commerce, *επανεκδοση σε 97 TNT*, σ. 82-50, U.S. Comm. Dep't, 1999, "Falling Through the Net: Defining the Digital Divide", U.S. Comm. Dep't, 1999, "The Emerging Digital Economy", Washington DC.), U.S. Comm. Dep't, 1999, "The Emerging Digital Economy II", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.esa.doc.gov/508/esa/theemergingdigiteconomy.htm>, Hardesty David, 1999, "Electronic Commerce: Taxation and Planning", Thomson Reuters και Doernberg Richard, Hinnikens Luc, 1999, "Electronic Commerce and International Taxation".

³³⁵ Βλ. Hellerstein, Walter, 1997, "State Taxation of Electronic Commerce", 52 *TAX L. REV.* 425, Eads James, et al., National Tax Association Communications and Electronic Commerce Tax Project Report No. 1 of the Drafting Committee, 13 *ST. TAX NOTES* 1255 (1997).

³³⁶ Ομιλία Επιτρόπου κ. Frits Bolkestein προς το Αμερικάνικο Εμπορικό Επιμελητήριο, "*Harmful tax competition, VAT on digital deliveries, taxation of savings*, Address to European American Business Council, Washington D.C., (Μάιος 9, 2001)

³³⁷ Βλ. *Lighthart J.E.*, 2004, "Consumption taxation in a digital world: a primer", *Tilburg University and University of Groningen*, σ. 102. Για εκτενή συζήτηση περί φορολογικής δικαιοσύνης βλ. Φινοκαλιώτης Κ., 1985, «Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα», εκδόσεις Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη.

φορολογείται όπως οι άλλες μορφές εμπορίου, στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού δύναται να προκύψει. Το ζήτημα μπορεί να προκύψει τόσο σε διεθνές όσο και σε εσωτερικό επίπεδο.

Σε εσωτερικό επίπεδο, ανακύπτουν ζητήματα ανταγωνισμού και δικαιοσύνης μεταξύ παραδοσιακών και ηλεκτρονικών επιχειρήσεων.³³⁸ Διεθνώς, καθώς και μεταξύ πολιτειών της Αμερικής, όπου υφίστανται διαφορετικά συστήματα φόρου εισοδήματος και κατανάλωσης, ανακύπτει το περίπλοκο ζήτημα της μετεγκατάστασης επιχειρηματικής δραστηριότητας σε φορολογικούς παραδείσους, λόγω των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχουν και της άυλης φύσης των ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κρίνεται απαραίτητο να υιοθετηθούν παγκοσμίως ομοιόμορφοι κανόνες όσον αφορά το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο.³³⁹ Προς την κατεύθυνση αυτή κινούνται οι εργασίες της Ειδικής Ομάδας για την ψηφιακή οικονομία που συστάθηκε στο πλαίσιο των εργασιών του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (Project BEPS). Η Ομάδα αυτή συνεργάζεται στενά με την αντίστοιχη Ομάδα Εμπειρογνομόνων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, προκειμένου να υποβάλουν έκθεση με τα συμπεράσματά τους τον Σεπτέμβριο του 2014.

Άμεση Φορολογία

Καθώς δεν υφίσταται νομοθεσία σε επίπεδο Ε. Ένωσης, τα κ-μ διατηρούν την ελευθερία να καθορίζουν τους φορολογικούς κανόνες που θεωρούν κατάλληλους και να αποδίδουν δικαιώματα φορολόγησης μεταξύ τους, όχι πάντα αρμονικά.³⁴⁰

Αλλά και στο επίπεδο ΟΟΣΑ, όπως κατέδειξε η ανάλυση στα προηγούμενα κεφάλαια, διατυπώνονται αμφιβολίες κατά πόσον το υπάρχον φορολογικό μοντέλο της πρότυπης σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. παραμένει κατάλληλο για την άμεση φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αναγνωρίζοντας τις δυσχέρειες εφαρμογής του στο ηλεκτρονικό εμπόριο και κατόπιν επιταγής της Ομάδας G20, G8 και Ευρωπαϊκού Συμβουλίου³⁴¹ για την επίσπευση του αγώνα καταπολέμησης της απάτης και φοροδιαφυγής, ο ΟΟΣΑ συμπεριέλαβε το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης της ψηφιακής οικονομίας στην μελέτη του για την διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπισης κερδών (Project BEPS).³⁴²

Αναγνωρίζεται ρητά στην μελέτη BEPS ότι η ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας θέτει προκλήσεις για την διεθνή φορολόγηση. Σημειώνεται ότι η ψηφιακή οικονομία βασίζεται απαρэгκλιτα σε

³³⁸ Για μια επισκόπηση της οικονομικής βιβλιογραφίας στην φορολογική ουδετερότητα και αποτελεσματικότητα βλ. Zodrow, George, *Notes: Efficiency and the Choice of Tax Base*, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.owl.net.rice.edu/~econ483/notes/NotesEff.pdf>.

³³⁹ Βλ. Salter W. Sarah, 2001, “E-Commerce and International Taxation”, *NEW ENG. JOURNAL OF INT’L & COMP. LAW Vol. 8:1*, σ. 5-17.

³⁴⁰ Το δικαίωμα αυτό πρέπει να το ασκούν με σεβασμό στη ενωσιακή νομοθεσία και νομολογία. Βλ. υποθέσεις ECJ, 21 September 1999, C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, § 56. ECJ, C-128/08, *Jacques Damseaux v. État belge*, § 24.

³⁴¹ Συμπεράσματα Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 22.05.2013.

άυλα αγαθά, στην χρήση προσωπικών δεδομένων,³⁴³ στην ανάπτυξη πολυμερών επιχειρηματικών προτύπων τα οποία δημιουργούν προστιθέμενη αξία από την χρήση δωρεάν ηλεκτρονικών εφαρμογών και ταυτόχρονα στην δυσκολία καθορισμού της φορολογικής δικαιοδοσίας, στην οποία πραγματοποιείται αυτή η προστιθέμενη αξία. Επισημαίνεται ότι οι παράγοντες αυτοί εγείρουν σημαντικά ερωτήματα ως προς τον τρόπο που οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται και δημιουργούν κέρδη στην ψηφιακή οικονομία και κατά συνέπεια, ως προς τον τρόπο που οι παραδοσιακές έννοιες του κράτους εγκατάστασης και του κράτους πηγής εφαρμόζονται.

Παράλληλα, η μελέτη αναγνωρίζει ότι οι εναλλακτικοί τρόποι του επιχειρείν που προσφέρει το ηλεκτρονικό εμπόριο και που δύνανται να οδηγούν σε μετεγκατάσταση σε άλλες φορολογικές δικαιοδοσίες με αποτέλεσμα την αναδιανομή των φορολογητέων εισοδημάτων δεν σημαίνει εξ ορισμού ότι υφίσταται διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση κερδών. Η μελέτη καταλήγει ότι για αυτούς τους λόγους απαιτείται ενδελεχής μελέτη των επιχειρηματικών προτύπων της ψηφιακής οικονομίας προκειμένου εν συνεχεία να καθορισθεί εάν και σε ποιο σημείο είναι απαραίτητη η αναμόρφωση των υφιστάμενων κανόνων, προκειμένου να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας και να αποφευχθεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μετατόπιση κερδών (και στον τομέα της έμμεσης φορολογίας).

Για τον σκοπό αυτό, συστάθηκε στον ΟΟΣΑ ειδική ομάδα εργασίας³⁴⁴, τα συμπεράσματα της οποίας αναμένονται τον Σεπτέμβριο του 2014.

Η Ομάδα εργασίας για τη ψηφιακή οικονομία συγκροτήθηκε το Σεπτέμβριο 2013 στα πλαίσια της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων. Έργο της είναι η εκπόνηση εργασίας σχετικά με την πρώτη δράση BEPS. Η πρώτη δράση περιγράφεται στο BEPS ως εξής:

Οι προκλήσεις που εγείρει η ψηφιακή οικονομία είναι ο εντοπισμός των κύριων δυσκολιών για την εφαρμογή των ισχυόντων σήμερα διεθνών φορολογικών κανόνων καθώς και ο εντοπισμός των τεχνικών που επιλύουν αυτές τις δυσκολίες στους τομείς άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Θέματα προς εξέταση είναι, ενδεικτικά αναφερόμενα, η δυνατότητα που έχει μια επιχείρηση να δραστηριοποιείται στην ψηφιακή οικονομία μιας άλλης χώρας από αυτή που εδρεύει και χωρίς να υπόκειται σε φορολόγηση λόγω των κενών της φορολογικής νομοθεσίας, ο υπολογισμός της προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται από τη χρήση δεδομένων, απόρροια των ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών, ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος και η εφαρμογή του κανόνα της πηγής. Μια τέτοια εργασία απαιτεί λεπτομερειακή ανάλυση των διαφόρων επιχειρηματικών τύπων που εμφανίζονται σε αυτό τον τομέα.

³⁴² “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Ιούλιος 2013. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

³⁴³ Πόπη Καλαμπούκα-Γιαννοπούλου, 2007, «Δίκαιο συναλλαγών και προστασία καταναλωτών-προσωπικών δεδομένων», Ειδικά θέματα, IUS, σ. 162.

³⁴⁴ Task Force on Digital Economy.

Η εργασία εκτελείται στο πλαίσιο του σχεδίου ΟΟΣΑ/G20 στο οποίο, ΟΟΣΑ και μη ΟΟΣΑ χώρες συμμετέχουν ισότιμα καθώς και υπό ένταξη χώρες Κολομβία και Λεττονία.

Η ομάδα εργασίας συγκλήθηκε για πρώτη φορά τον Οκτώβριο 2013. Σε αυτήν τη συνάντηση έγιναν εισηγήσεις με αντικείμενο την επιχειρηματική δράση, την προστιθέμενη αξία και τη φορολογία από εμπειρογνώμονες του χώρου, ακαδημαϊκής ή επιχειρηματικής προέλευσης. Στη συνέχεια συζητήθηκε το έγγραφο στόχευσης έργου που εκπόνησε η Γραμματεία. Η ομάδα συζήτησε επίσης την δημοσιοποίηση στον ιστότοπο του ΟΟΣΑ ενός ερωτηματολογίου για τις προκλήσεις που θέτει η ψηφιακή οικονομία από άποψη φορολογίας και επιχειρηματικών τύπων. Το ερωτηματολόγιο δημοσιοποιήθηκε στον ιστότοπο του ΟΟΣΑ στις 23 Νοεμβρίου 2013.

Οι συζητήσεις στην ομάδα εργασίας ανέδειξαν τη δυσκολία προσδιορισμού της ψηφιακής οικονομίας ως διακριτού κλάδου, καθώς και το ότι, η ψηφιακή οικονομία διατρέχει με διαρκώς επιταχυνόμενο ρυθμό τη συνολική επιχειρηματική δράση. Επίσης αναδείχθηκαν τα διακριτά γνωρίσματα που πρέπει να επισημανθούν μέσα από την ανάλυση του επιχειρηματικού τύπου. Ο σκοπός της εργασίας είναι ο εντοπισμός των θεμάτων BEPS που ανακύπτουν στη ψηφιακή οικονομία και το πώς αυτά θα αντιμετωπιστούν μέσα από τις δράσεις BEPS. Όπου οι ιδιαιτερότητες της ψηφιακής οικονομίας απαιτούν ιδιαίτερης προσοχής, η εργασία της ομάδας θα το αναδείξει.

Τέσσερις φορολογικές προκλήσεις εντοπίζονται στο πρόγραμμα δράσης BEPS (κυρίως, ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος και η εφαρμογή του κανόνα της πηγής, η δυνατότητα που έχει μια επιχείρηση να δραστηριοποιείται στην ψηφιακή οικονομία μιας άλλης χώρας από αυτή που εδρεύει και χωρίς να υπόκειται σε φορολόγηση, ο υπολογισμός της προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται από τη χρήση δεδομένων, απόρροια των ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς και η αποτελεσματική συλλογή του ΦΠΑ στη διασυνοριακή διακίνηση ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών). Αυτά τα θέματα θα αναλυθούν λεπτομερειακά και η ομάδα εργασίας θα αναπτύξει μεθόδους διαχείρισής τους, παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα. Είναι ευρέως κατανοητή η σημασία του να ληφθούν υπόψη στην ανάλυση οι έμμεσοι φόροι.

Η τελική έκθεση με τα σχετικά πορίσματα θα δημοσιευθεί τον Σεπτέμβριο του 2014.

Εν αναμονή των εν εξελίξει εργασιών του ΟΟΣΑ, σημειώνονται τα ακόλουθα ως προς τις αρχές που πρέπει να καθορισθούν για την άμεση φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου:

1. Όσον αφορά στην ευρεία ερμηνεία του όρου της μόνιμης εγκατάστασης και τα ερμηνευτικά σχόλια του άρθρου 5 της πρότυπης σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ, τα οποία ορίζουν ότι ακόμη και ένας διαμετακομιστής μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, θεωρούμε ότι πρέπει να

αντιμετωπιστούν με σκεπτικισμό.³⁴⁵ Εάν μια ιστοσελίδα ή ένας διαμετακομιστής μπορεί να χαρακτηριστεί μόνιμη εγκατάσταση, αυτή δύναται να είναι εγκατεστημένη σε ένα «φορολογικό παράδεισο» ενώ οι κύριες λειτουργίες να διενεργούνται μέσω ανάθεσης εργασιών στην Ε.Ε., η οποία όμως δεν θα δικαιούται να επιβάλλει άμεση φορολόγηση.³⁴⁶ Εξάλλου, ο καθορισμός του διαμετακομιστή ως μόνιμης εγκατάστασης έχει διττές συνέπειες για τα κ-μ της Ένωσης. Αφενός, ένα κ-μ θα έχει δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα μιας μόνιμης εγκατάστασης μιας αλλοδαπής επιχείρησης, αλλά εάν είναι κ-μ εγκατάστασης μιας επιχείρησης, θα πρέπει να μην φορολογεί το εισόδημα μιας μόνιμης εγκατάστασης σε άλλη χώρα ή να παρέχει έκπτωση για τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.³⁴⁷ Πιο αξιόπιστο εργαλείο δύναται να στοιχειοθετηθεί η «οικονομική υπόσταση» της παρουσίας μιας επιχείρησης, η οποία παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρά η εισπραξη θεωρητικών εσόδων από κάποιον ηλεκτρονικό εξοπλισμό, ο οποίος θα είναι δύσκολο να εντοπιστεί. Εν κατακλείδι, η ευρεία έννοια της μόνιμης εγκατάστασης δύναται να αποτελέσει ένα στοιχείο έντασης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, σε αντίθεση με τις αναληφθείσες πρωτοβουλίες σε επίπεδο Ε. Ένωσης και ΟΟΣΑ,³⁴⁸

2. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο το πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι να ερμηνευθεί το κριτήριο του αντιπροσώπου ως μόνιμης εγκατάστασης κατά το Άρθρο 5 παρ. 5 σε πολύ ευρεία παρά σε στενή έννοια. Μια πρόταση η οποία θα μπορούσε να υποστηριχθεί είναι να προστεθεί στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Προτύπου Σύμβασης ότι ακόμα και εάν η

³⁴⁵ Το Ην. Βασίλειο, η Γαλλία, η Ελλάδα και η Πορτογαλία με σχόλιά τους στο αντίστοιχο άρθρο 5 διαφώνησαν με την χρήση μόνο του κριτηρίου διαμετακομιστή ως μόνιμης εγκατάστασης για τον καθορισμό δικαιώματος επιβολής φορολόγησης. Αντίστοιχες ανακοινώσεις εξέδωσαν και η Σιγκαπούρη και το Χονγκ Κόνγκ. Για αμφισβήτηση για τα σχόλια του άρθρου 5 βλ. σχετικά Hersey Rachel, 2002, “International Reactions to the OECD E-com proposals”, *Tax Planning International E-Commerce*, 02/02, σ. 17-20, Cockfield J. Arthur, 1999, “Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits”, *74 tulane L. Rev.* 133, σ. 186-191, Cockfield J. Arthur, 2001, “Transforming the Internet into a Taxable Forum”, *85 Minn. L. Rev.* 1171, σ. 1177-2000., Cockfield J. Arthur, 2000, “Should we really Tax Profits from Computer Servers?”, *Tax Notes Intl.* σ. 2407, Albregtse D.A. Dr., 2002, “The Server as a PE and the revised commentary on article 5 of the OECD Model Tax Treaty: Are the E-com corporate Income tax Problems solved?”, *Intertax, volume 30, issue 10*, Kluner Law International, Cox. L., 2001, “Permanent establishment-The Borderless world of E-commerce”, Vol. 7-1, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 8, σ. 12. Αντίστοιχα, στενή ερμηνεία για τον όρο «μόνιμη εγκατάσταση» έχει υιοθετήσει και η Γερμανία. Βλ. σχετικά Portner Rosemarie, 1999, “The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts”, *Tax Planning International and E-Commerce*, Bureau of National Affairs, σ. 20-27.

³⁴⁶ Για συζήτηση για δυνατότητες φορολογικού σχεδιασμού βλ. Tillinghast David, 1999, “Taxation of E-Commerce: Federal Income Tax Issues in the Establishment of a Software Operation in a Tax Haven”, *4 Pla. Tax. Rev.* σ. 339, Li jinyan, 2001, “Slicing the digital pie with a Traditional Knife-Effectiveness of the Arm’s Length Principles in the age of e-commerce”, *Center for Innovation Law and Policy Working Paper, 2001*, Avi-Yonah S. Reuven, 2001, “Tax competition and E-Commerce”, *Tax Notes Intl.* σ. 1395.

³⁴⁷ Βλ. σχετικά Portner Rosemarie, 1999, “The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts”, *tax Planning International and E-Commerce*, *Bureau of National Affairs*, σ. 20-27.

³⁴⁸ Το Συμβούλιο Ecofin υιοθέτησε τον Δεκέμβριο του 1997 τον Κώδικα Δεοντολογίας για Φορολογία Επιχειρήσεων, με σκοπό την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων εντός της Ε. Ένωσης και σε τρίτες χώρες. Η Ομάδα εργασίας λειτουργεί μέχρι σήμερα. Αντίστοιχη πρωτοβουλία ανέλαβε και ο ΟΟΣΑ,

αλλοδαπή επιχείρηση δεν συμμετέχει ενεργά στην κατάρτιση του συμβολαίου με τον πελάτη τη στιγμή που διαμορφώνεται η συμφωνία, εάν το πρόσωπο που καταρτίζει το συμβόλαιο απλά ακολουθεί τις οδηγίες που έχουν δοθεί από την αλλοδαπή επιχείρηση η οποία στην ουσία διατηρεί τη διακριτική ευχέρεια να καθορίσει τους όρους της εμπορικής συναλλαγής, αυτό το πρόσωπο δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως πρόσωπο που καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης κατά την έννοια του Άρθρου 5 παρ. 5.

3. Συνεπώς, οι εργασίες του ΟΟΣΑ πρέπει να επικεντρωθούν στην στοιχειοθέτηση της «οικονομικής υπόστασης» και «πραγματικής διοίκησης» της επιχείρησης που παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες και την αντίστοιχη προσαρμογή των μεθόδων κατανομής φορολογητέου εισοδήματος και κερδών.

4. Σε επίπεδο Ε. Ένωσης, μια λύση που θα μπορούσε να υιοθετηθεί και να προταθεί και ως συνεισφορά της Ε. Ένωσης στις εργασίες του ΟΟΣΑ, είναι η προσαρμογή της υπό εξέταση στο Συμβούλιο πρότασης Οδηγίας για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών.^{349, 350}

Ειδικότερα, στις προτεινόμενες διατάξεις θα συμπεριληφθεί ειδικός ορισμός για τις μόνιμες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου³⁵¹ και το εισόδημα από τις εγκαταστάσεις αυτές να συμπεριλαμβάνεται στους παράγοντες υπολογισμού του μεριδίου της φορολογητέας βάσης.³⁵²

υιοθετώντας σχετική έκθεση το 1998, βλ. OECD Harmfull Tax Competition Report, Fiscal Affairs Commiteee, Towards Global Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000.

³⁴⁹ Έγγραφο συνεδρίασης της Ομάδας Φορολογικής Πολιτικής της Επιτροπής (Tax Policy Group), “Taxation and Customs Treatment of E- Commerce”, Taxud D1, 21.9.2001.

³⁵⁰ Πρόταση για Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών, COM 2011 121 τελικό, με την οποία προτείνεται ένα κοινό σύστημα κανόνων για την φορολογία επιχειρήσεων εντός της Ένωσης, με ταυτόχρονη ενοποίηση των αποτελεσμάτων (ζημίες και κέρδη) για τους ομίλους που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κ-μ. Η πρόταση για την ΚΕΒΦΕ θεσπίζει διάταξη για την επιβολή ενιαίου φόρου εταιρειών σε ομίλους επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην επικράτεια της ΕΕ. Στις συνδεδεμένες εταιρείες εκάστου ομίλου παρέχεται η δυνατότητα να υπολογίζουν κοινή φορολογική βάση σύμφωνα με κοινούς κανόνες για ολόκληρη την ΕΕ και να υποβάλλουν μία φορολογική δήλωση για ολόκληρο τον όμιλο στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η μητρική εταιρεία του ομίλου (κύρια φορολογούμενη εταιρεία).

Η εν λόγω κοινή φορολογική βάση θα κατανέμεται μεταξύ όλων των εταιρειών του ομίλου σύμφωνα με μαθηματικό τύπο τριών παραμέτρων. Με αυτόν τον τρόπο, το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη κάθε εταιρεία θα εφαρμόζει τον δικό του συντελεστή στο μερίδιό του επί της φορολογικής βάσης της οικείας φορολογούμενης εταιρείας. Θεσπίζεται νέο διοικητικό πλαίσιο, βάσει του οποίου ο όμιλος των συνδεδεμένων εταιρειών, οι οποίες είναι μόνιμα εγκατεστημένες στην επικράτεια διαφορετικών κρατών μελών, θα υπάγεται, για τους σκοπούς της φορολόγησης των εταιρειών, στις διαχειριστικές και ελεγκτικές αρχές των αρμόδιων φορέων ενός μόνο κράτους μέλους, ενώ οι διαφορές που θα προκύπτουν ενδεχομένως σε αυτό το πλαίσιο θα επιλύονται ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων του εν λόγω κράτους μέλους. Στη συνέχεια, τα ενοποιημένα αποτελέσματα επιμερίζονται στα κ-μ σύμφωνα με έναν μηχανισμό, ο οποίος λαμβάνει υπόψη του τις πωλήσεις, το ενεργητικό και το προσωπικό του ομίλου.

³⁵¹ Με τροποποίηση του άρθρου 5 των ορισμών της πρότασης Οδηγίας.

³⁵² Με τροποποίηση του άρθρου 93 της πρότασης Οδηγίας, ώστε οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες να συμπεριλαμβάνονται στον παράγοντα των πωλήσεων του μέλους του ομίλου, στο κ-μ στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο καταναλωτής των υπηρεσιών αυτών. Εάν δεν υφίσταται μέλος του ομίλου στο κ-μ κατάναλωσης των υπηρεσιών, οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες θα περιλαμβάνονται στον παράγοντα των πωλήσεων όλων των μελών του ομίλου κατά αντιστοιχία των παραγόντων προσωπικού και στοιχείων ενεργητικού.

5. Μια εξίσου εναλλακτική πρόταση, η οποία θα μπορούσε να υποστηριχθεί, θα ήταν η εναρμόνιση της άμεσης με την έμμεση φορολόγηση του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου. Θα μπορούσε να θεσπισθεί ένα σύστημα το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης. Αυτό θα, ερχόταν σε αντίθεση με τις υφιστάμενες αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου για φορολόγηση στο κράτος εγκατάστασης της επιχείρησης και φορολόγηση μόνο στο κ-μ πηγής του εισοδήματος σε περιπτώσεις που αυτό αποδίδεται σε ανεξάρτητη οικονομική μονάδα. Μια τέτοια λύση θα απαιτούσε διεθνή συμφωνία και ανάπτυξη της τεχνικής υποδομής, μέσω της χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και πιστοποιημένων τρίτων μερών για την υλοποίησή της.³⁵³

6. Εν κατακλείδι, όποια προσέγγιση και εάν ακολουθηθεί όσον αφορά στην άμεση φορολογία, κρίνεται απαραίτητη η επίτευξη συμφωνίας για κοινή μεθοδολογία μεταξύ Ε. Ένωσης και Ο.Ο.Σ.Α. όσον αφορά στην φορολογική μεταχείριση του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, στο πλαίσιο της πολυμερούς σύμβασης για την αμοιβαία Διοικητική συνεργασία στα φορολογικά θέματα³⁵⁴ Στο πλαίσιο της Σύμβασης, θα πρέπει να υπάρξει συμφωνία για την ανταλλαγή πληροφοριών και στον τομέα αυτό, προκειμένου να διασφαλισθεί η επιβολή της φορολόγησης.³⁵⁵

Έμμεση Φορολογία

Όσον η νομική ασφάλεια δεν διασφαλίζεται σε ενωσιακό επίπεδο, τα κράτη μέλη είναι πιθανόν να θεσπίσουν διοικητικές αποφάσεις σε εθνικό επίπεδο. Εντούτοις, οι προσπάθειες πρέπει να ενταθούν για θέσπιση κατευθυντήριων οδηγιών σε επίπεδο Ένωσης ή ακόμη και σε παγκόσμιο επίπεδο, σε πλαίσιο ΟΟΣΑ, ώστε να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α.

Η πρώτη πρόκληση έγκειται στον καθορισμό του τόπου φορολόγησης και έχει εν γένει αντιμετωπισθεί από τις φορολογικές διοικήσεις. Κάποιες τον καθορίζουν ως τον τόπο που ο πελάτης είναι εγκατεστημένος (χρησιμοποιώντας και τεκμήρια για τον προσδιορισμό του) ενώ άλλες έχουν λάβει διοικητικά μέτρα για την διασφάλιση της εφαρμογής των υιοθετηθέντων γενικών αρχών φορολόγησης του ηλεκτρονικού_εμπορίου.³⁵⁶ Η κύρια δυσκολία έγκειται στον εντοπισμό της φορολογικής βάσης του παρόχου, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε διαφορετικό τόπο από τον τόπο εγκατάστασης του πελάτη. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η αγορά έχει διαμορφωθεί από την παρουσία μικρού αριθμού αναγνωρισμένων επιχειρήσεων με καθιερωμένα εθνικά ή διεθνώς λογότυπα. Εντούτοις, νεότερες γενιές

³⁵³ Βλ. σχετικά Portner Rosemarie, 1999, “The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts”, *Tax Planning International and E-Commerce, Bureau of National Affairs*, σ. 20-27.

³⁵⁴ OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Η Σύμβαση αναπτύχθηκε το 1988, αλλά το 2009 τροποποιήθηκε ώστε να είναι συμβατή με το Διεθνές Πρότυπο ΟΟΣΑ για ανταλλαγή πληροφοριών και είναι διαθέσιμη σε όλες τις χώρες (50 μέχρι σήμερα την έχουν υπογράψει, ανάμεσά τους και η Ελλάδα και όλες οι χώρες μέλη της Ομάδας G20).

³⁵⁵ Βλ. Ivins, Jonathan, 2003, “Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work”, *International tax review*, no. 9.

³⁵⁶ Όπως αποφασίσθηκαν στην Σύνοδο του ΟΟΣΑ στην Οττάβα το 1998.

χρηστών και καταναλωτών του Διαδικτύου ενδέχεται να επηρεάζονται λιγότερο από παραδοσιακούς παράγοντες όπως αναγνωρισιμότητα και φήμη επιχειρήσεων.

Η δεύτερη πρόκληση σχετίζεται με την μεταχείριση του συνόλου των συναλλαγών, οι οποίες προκύπτουν από την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου. Εκτός των παραδοσιακών ψηφιοποιημένων προϊόντων (μουσική, λογισμικό, βιβλία, ταινίες) αναδύονται νέες μορφές προϊόντων, όπως πακέτα φωτογραφιών, μουσικής και πληροφόρησης. Οι τοικίλες αυτές υπηρεσίες διατίθενται στους πελάτες μέσω πληθώρας νέων ασύρματων συσκευών και ψηφιακά προϊόντα πωλούνται σε ψηφιακές αγορές. Επίσης, αναπτύσσονται νέα «ψηφιακά» μέσα πληρωμών για την πληρωμή ψηφιακών υπηρεσιών. Σχετικά, οι κανόνες για την κατηγοριοποίηση μεταξύ αγαθών και υπηρεσιών και τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών πρέπει να αναπροσαρμόζονται στις εξελίξεις. Επιπλέον, αναπτύσσονται καινούργια εμπορικά δίκτυα όπως οι διαδικτυακές δημοπρασίες, οι οποίες επιτρέπουν σε εκατομμύρια ιδιώτες και επιχειρήσεις να αγοράζουν υπηρεσίες (και αγαθά) με κάποιο βαθμό ανωνυμίας. Αυτές οι εξελίξεις επιδρούν στον βαθμό που οι φορολογικές διοικήσεις έχουν την δυνατότητα να ελέγξουν εάν οι υποκείμενοι στον Φ.Π.Α./λοιπούς φόρους κατανάλωσης έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους.

Το πρόβλημα ανέκυψε πρόσφατα στον Καναδά, όπου κάποιοι ιδιώτες πωλούσαν μεγάλο όγκο προϊόντων και υπηρεσιών μέσω του χώρου διαδικτυακών δημοπρασιών eBay. Προκειμένου οι φορολογικές αρχές του Καναδά να διασφαλίσουν την φορολογική συμμόρφωση αυτών των ιδιωτών (οι οποίοι αποκαλούνται PowerSellers) ζήτησαν από το παράρτημα του Ebay στον Καναδά να παράσχει πληροφορίες για αυτούς τους Καναδούς κατοίκους. Η εταιρεία Ebay αμφισβήτησε το αίτημα των αρχών του Καναδά και ισχυρίστηκε ότι αυτές οι πληροφορίες ήταν αποθηκευμένες σε ηλεκτρονικά αρχεία στις Η.Π.Α., Εντούτοις, το Ομοσπονδιακό Δικαστήριο Εφέσεων αποφάνθηκε ότι αυτές οι πληροφορίες δεν ήταν εγκατεστημένες εκτός Καναδά, καθώς με ηλεκτρονικά μέσα είναι δυνατόν να εμφανισθούν στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές στον Καναδά.³⁵⁷1

Σε συνέχεια αυτής της απόφασης, το eBay παρείχε στοιχεία στις φορολογικές αρχές του Καναδά για 5.000 συναλλαγές των ιδιωτών αυτών για κάθε ένα από τα έτη 2004 και 2005, οι οποίες ελέγχονται. Επιπλέον, το eBay έχει αναρτήσει στον ιστότοπό του μήνυμα με το οποίο προειδοποιεί τους χρήστες του ότι είναι υπεύθυνοι για την συμμόρφωσή τους με όλους τους νόμους και τους κανονισμούς που σχετίζονται με την διαδικτυακή δραστηριότητά τους.

Στο πνεύμα αυτό, οι πρόσφατες νομοθετικές πρωτοβουλίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, όπως αναλύθηκαν ανωτέρω³⁵⁸, τόσο σε επίπεδο Συμβουλίου όσο σε επίπεδο εκτελεστικών αρμοδιοτήτων Επιτροπής, κινούνται προς την ορθή κατεύθυνση. Απαιτείται όμως διεθνής συνειδητοποίηση επί του

³⁵⁷ Βλ. Απόφαση 7 Νοεμβρίου 2008, *eBay Canada Ltd. v. Canada* (National Revenue), 2008 FCA 348 (CanLII).

³⁵⁸ Βλ. κεφάλαιο III.

ζητήματος προκειμένου οι επιχειρήσεις τρίτων χωρών³⁵⁹ να συμμορφωθούν με τους κανόνες Φ.Π.Α. της Ένωσης και αυτό καθίσταται δυνατό να πραγματοποιηθεί μέσω των εργασιών του ΟΟΣΑ για την μελέτη της ψηφιακής οικονομίας.

Πάντως πρέπει να λεχθεί ότι σε γενικές γραμμές, το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν έχει οδηγήσει σε τόσο σημαντική απώλεια εσόδων Φ.Π.Α. και λοιπών έμμεσων φόρων λιανικών πωλήσεων όσο είχε εκτιμηθεί στα μέσα της δεκαετίας του 1990.³⁶⁰

Σε αυτόν τον περιορισμό των απωλειών έχει συντελέσει η γρήγορη ανάληψη δράσης από τον ΟΟΣΑ και τα μέλη του σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Ένωση. Ως άλλοι λόγοι μπορούν να αναφερθούν λόγοι, οποίοι δεν σχετίζονται με φορολογικά ζητήματα, όπως το γεγονός ότι οι πελάτες διατηρούν εμπιστοσύνη σε λίγους μεγάλους και αναγνωρισμένους παρόχους.

Παρόλαυτα, οι προκλήσεις του μέλλοντος παραμένουν. Η ειδική ομάδα που έχει συσταθεί στον ΟΟΣΑ αναμένεται να αντιμετωπίσει και ζητήματα έμμεσης φορολογίας, προκειμένου να διασφαλισθεί η δίκαιη συνεισφορά του τομέα στους φόρους κατανάλωσης και να ελαχιστοποιηθούν οι κίνδυνοι διπλής μη φορολόγησης. Στο πλαίσιο αυτό, η Ε. Ένωση, μέσω της Ειδικής Ομάδας Εμπειρογνομόνων, συνεργάζεται στενά με τον ΟΟΣΑ και έχει παρουσιάσει το προσφάτως υιοθετηθέν νομοθετικό πλαίσιο για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, και τον Φ.Π.Α., στον ΟΟΣΑ, προκειμένου να βασισθούν οι εργασίες του στο ενωσιακό κεκτημένο.³⁶¹ Παράλληλα, υπέβαλε στο Συμβούλιο προτάσεις για σύσταση διαπραγματευτικών εντολών της Επιτροπής, εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ με την Νορβηγία και την Ρωσία, ενώ αναμένεται να κατατεθούν εντολές και για λοιπές χώρες, όπως οι Η.Π.Α. και η Κίνα. Η Ελλάδα, στο πλαίσιο άσκησης της Προεδρίας στο Συμβούλιο το α' εξάμηνο του 2014, θα επιδιώξει την υιοθέτηση των ανωτέρω εντολών από το Συμβούλιο Υπουργών Οικονομικών, προκειμένου να εκκινήσουν άμεσα οι διαπραγματεύσεις για τις συμφωνίες.

Εκτός όμως από το νομοθετικό πλαίσιο, οι εργασίες πρέπει να επικεντρωθούν στην χρήση των νέων τεχνολογιών, μέσω της απλοποιημένης ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων, ανάπτυξη της

³⁵⁹ Τίθενται και ζητήματα στρέβλωσης όρων ανταγωνισμού γιατί για παράδειγμα στις παροχές ηλεκτρονικών υπηρεσιών από επιχειρήσεις εγκατεστημένες εντός Ένωσης προς πελάτες π.χ. Η.Π.Α. δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.

³⁶⁰ Βλ. Goolsbee, A., και Zittrain, J. 1999, "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce," *National Tax Journal*, Vol. 52, σ. 413-428, Bruce, D. και W.F. Fox, 2000, "E-Commerce in the Context of Declining Sales Tax Bases" *National Tax Journal*, Vol. 53, σ. 1373-1390, Bird, R. και P-P. Gendron, 2000, "CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical "Sharing" and Interstate Trade," *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, σ. 753-761.

³⁶¹ Βλ. κεφάλαιο III. Ο συντονισμός των κ-μ στο ζήτημα αυτό μπορεί να διεξαχθεί μέσω της Ομάδας Υψηλού Επιπέδου (Φορολογία) επί ελληνικής Προεδρίας το α' εξάμηνο του 2014.

ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ανάπτυξης εναλλακτικών μεθόδων για την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου.³⁶²

Τέλος, όπως και στην άμεση φορολογία, μια πιθανή λύση θα ήταν η επίτευξη συμφωνίας για κοινή μεθοδολογία μεταξύ Ε. Ένωσης και Ο.Ο.Σ.Α. όσον αφορά στην φορολογική μεταχείριση του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, στο πλαίσιο της πολυμερούς σύμβασης για την αμοιβαία Διοικητική συνεργασία στα φορολογικά θέματα.³⁶³ Στο πλαίσιο της Σύμβασης, θα πρέπει να υπάρξει συμφωνία για την ανταλλαγή πληροφοριών και στον τομέα αυτό, προκειμένου να διασφαλισθεί η επιβολή της φορολόγησης.³⁶⁴

B. Διοικητικές επιπτώσεις

Η ελληνική φορολογική διοίκηση έχει ήδη αναγνωρίσει τα ιδιαίτερα ζητήματα του ηλεκτρονικού εμπορίου και τα προβλήματα εφαρμογής της προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ.³⁶⁵ Ως μέλος του ΟΟΣΑ, αναμένεται να συμμετέχει ενεργά στις συνεδριάσεις της Ειδικής Ομάδας για την Ψηφιακή Οικονομία. Ως κ-μ της Ένωσης και ως Προεδρία του Συμβουλίου κατά το πρώτο εξάμηνο του 2014, διοργάνωσε εκτενή συζήτηση για τα ζητήματα φορολογίας της ψηφιακής οικονομίας, στο πλαίσιο της Ομάδας Υψηλού Επιπέδου (Φορολογία) στις 4/2/2014. Σχετικά, θα κληθεί να παρουσιάσει την συντονισμένη θέση της Ε. Ένωσης στο ζήτημα της ψηφιακής οικονομίας, στις εν εξελίξει εργασίες του ΟΟΣΑ.³⁶⁶ Όσον αφορά στον τομέα της έμμεσης φορολογίας (Φ.Π.Α.), η Ελλάδα θα ενσωματώσει στην εσωτερική νομοθεσία το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες³⁶⁷, το οποίο διαφαίνεται ότι αντιμετωπίζει ικανοποιητικά τις ιδιαιτερότητες του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου. Κατά την εφαρμογή του πλαισίου,

³⁶² Εναλλακτικές μέθοδοι είσπραξης εξετάζονται από την Επιτροπή και τέθηκαν σε διαβούλευση στο πλαίσιο της Πράσινης και Λευκής Βίβλου για το Μέλλον του Συστήματος Φ.Π.Α. (Ανακοινώσεις COM 2010 695 τελικό και COM 2011 851 τελικό αντίστοιχα). Ενδεικτικά, αναφέρεται η μέθοδος “split payment”, σύμφωνα με την οποία διαχωρίζεται το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ από την πληρωμή και το πρώτο αποδίδεται αυτόματα σε εγκεκριμένο λογαριασμό του Δημοσίου, με την χρήση πιστοποιημένων ενδιάμεσων φορέων π.χ. τράπεζες, εταιρείες πιστωτικών καρτών.

³⁶³ OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Η Σύμβαση αναπτύχθηκε το 1988, αλλά το 2009 τροποποιήθηκε ώστε να είναι συμβατή με το Διεθνές Πρότυπο ΟΟΣΑ για ανταλλαγή πληροφοριών και είναι διαθέσιμη σε όλες τις χώρες (50 μέχρι σήμερα την έχουν υπογράψει, ανάμεσά τους και η Ελλάδα και όλες οι χώρες μέλη της Ομάδας G20).

³⁶⁴ Βλ. Ivinson, Jonathan, 2003, “Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work”, *International tax review*, no. 9.

³⁶⁵ Εκφράζοντας την διαφωνία της με τον χαρακτηρισμό του διαμετακομιστή ως μόνιμη εγκαταστάση στα σχόλια του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης.

³⁶⁶ Η Γαλλία επιδεικνύει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την ορθή φορολογική μεταχείριση και καταπολέμηση διάβρωσης φορολογικής βάσης και μετατόπισης κερδών στην ψηφιακή οικονομία. Το ζήτημα συζητήθηκε εκτενώς στην Ομάδα Υψηλού Επιπέδου (Φορολογία) του Συμβουλίου στις 4/2/2014 επί ελληνικής Προεδρίας. Τα αποτελέσματα της συζήτησης θα ενσωματωθούν στην έκθεση της Προεδρίας προς το Συμβούλιο Ecofin και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (Ιούνιος 2014).

³⁶⁷ Βλ. ανωτέρω ανάλυση κεφαλαίου III.

εάν διαπιστωθούν καταστρατηγήσεις ή δυσχέρειες, αυτές δύνανται να τύχουν καταρχήν αντικείμενο διαβούλευσης με τα λοιπά κ-μ και την Επιτροπή στην Συμβουλευτική επιτροπή Φ.Π.Α.³⁶⁸

³⁶⁸ VAT COMMITTEE, σκοπός της ομάδας αυτής εργασίας της Επιτροπής είναι η ερμηνεία της ενωσιακής νομοθεσίας και η έκδοση κατευθυντήριων οδηγιών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Αλεξανδρίδου Ε. ,1993, Συνθήκη του Μάαστριχτ και προστασία των δικαιωμάτων του καταναλωτή (Μια πρώτη προσέγγιση στην αρχή της επικουρικότητας), Αρμ, 701.
- Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, 2004, «Το Δίκαιο του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Ελληνικό και Κοινοτικό», Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 5-6.
- Χ. Αναγνωστόπουλος, 1979, «Οι Μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διμερείς συμβάσεις», ΔΦΝ, σελ. 1210.
- Κ.Γ. Γιαννόπουλου και Γ.Κ. Γιαννόπουλου, 1995, «Ο Έλληνας Διοικητικός Δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας», Επιθεώρηση Δημόσιου και Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 39, Αθήνα, σελ. 183.
- Γκοτσοπούλου Ν., 2002, «Ηλεκτρονικό εμπόριο και δικαιόχρηση (franchising)», ΔΕΕ, σελ. 250.
- Δελούκα-Ιγγλέση Κ., 1998, «Ελληνικό και Κοινοτικό δίκαιο του καταναλωτή».
- Δελούκα-Ιγγλέση Κ, 2005, «Νομικά Θέματα Ηλεκτρονικού Εμπορίου», 2005.
- Ζέκου Γ., 2001, «Franchising και Cyberspace», ΔΕΕ σελ. 52.
- Ιγγλεζάκης Δ. Ιωάννης, 2003, «Το νομικό πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 3, 31.
- Θεοχαροπούλου Ελένη, 1994, Φορολογικό Δίκαιο, Ειδικό, Ημίτομος Α', σελ. 213.
- Θεοχαροπούλου Ελένη, 2007, «Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα., Αθήνα-Κομοτηνή.
- Καρακίτης Α., 1996, «Η φορολογία διεθνών επιχειρήσεων στη Γερμανία και στην Ελλάδα», εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, σελ. 53.
- Καράκωστας Ι., 2003, Δίκαιο και Internet, σ. 169.
- Κόκος-Μάναλης Λεονάρδος, 2002, «Φορολογικά Ζητήματα από την αντιμετώπιση των πράξεων του ηλεκτρονικού εμπορίου: Προς διεθνείς συμβατικές δεσμεύσεις», ΔΦΝ, τόμος 56, σελ. 406.
- Κουγέας Β., Μηλιώνης Ν., Πεδιαδιτάκη Τ. και Κοκόλια Ε., 2012, «Οι πηγές του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου-πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο πριν και μετά τη Λισσαβόνα», Νομική Βιβλιοθήκη.

- Μήτσου Άννα-Όλγα, 2010, «Ηλεκτρονικό Εμπόριο», Συλλογικό έργο Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών Χ. Παμπούκη, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 142.
- Μπάρμπας Νικόλαος, 2009, Συλλογή Νομοθεσίας Φορολογικού Δικαίου, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ. 533..
- Παμπούκης Χάρης, 2010, «Η εγκατάσταση των αλλοδαπών εταιρειών-η έννοια της εγκατάστασης στο συλλογικό δίκαιο διεθνών συναλλαγών», επιστ. επιμέλεια ιδίου, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 142.
- Παπαγιάννης Δονάτος, 2011, «Ευρωπαϊκό Δίκαιο», Δ' έκδοση, Αντ. Ν. Σάκκουλας,.
- Περάκης Ε, 1999, «Γενικό Μέρος του Εμπορικού Δικαίου», σ. 9, 1999.
- Πρεβεδούρου Ε., 1997, Η αρχή της αναλογικότητας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΕΕΕυρΔ, 1 και 247.
- Ρόκας Ι, 1998, «Προς ένα γενικό νόμο για το ηλεκτρονικό εμπόριο», σε 7^ο Πανελλήνιο Συνέδριο Ελλήνων Εμπορικών, σελ. 225.
- Σομπόλου Β., 2002, «Νομικό πλαίσιο για ζητήματα ηλεκτρονικού εμπορίου», ΕπισκεΔ, σελ. 623.
- Τάκης Α., 2002, «Κοινωνία της Πληροφορίας και Σύνταγμα. Μια πρώτη προσέγγιση», ΝοΒ, σελ. 28, 30.
- Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, 2007, Τμήμα Πληροφορικής, Ηλεκτρονικού Εγκλήματος και Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Κεντρική Υπηρεσία, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, εγχειρίδιο «Θέματα Ηλεκτρονικού Εγκλήματος και Ηλεκτρονικού Εμπορίου», σελ. 26-28.
- Φίλιππούλου Ε., 2000, Το νομικό πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου, ΔΕΕ σελ. 1086.
- Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Β' έκδοση, σελ. 226 (όπως και γ' έκδοση).
- Φινοκαλιώτης Κ., «Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα», εκδόσεις Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη 1985.
- Φορτσάκης Θεόδωρος, «Ζητήματα φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου», Νομική Επιθεώρηση, τεύχος 30, σελ. 1-12.
- Φορτσάκης Θεόδωρος, 2008, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Α. Σάκκουλας, σελ. 342.
- Κ. Χρυσστομίδα, 1976, «Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπών επιχειρήσεων από διεθνή σκοπιά», ΔΦΝ, σελ. 878.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Abdallah M. Wagdy και Murtuza Athar, 2006, "Transfer Pricing Strategies of Intangible Assets, E-Commerce and International Taxation of Multinationals", *International Tax Journal*, σελ. 5-19.
- Adams, T.S., 1917, "The Taxation of Business", 11 *Nat'l Tax Ass'n Proc.*, σελ. 185, 186.
- Adams, T.S., 1932, "Interstate and International Double Taxation", *Lectures in Taxation* 101, 112 (1932).
- Ainscough Thomas L and Lockett Michael G., 1996, "The Internet for the Rest of Us: Marketing on the World Wide Web", *Journal of Consumer Marketing*, 13, (September), 36-47.
- Albregtse D.A. Dr., 2002, "The Server as a PE and the revised commentary on article 5 of the OECD Model Tax Treaty: Are the E-com corporate Income tax Problems solved?", *Intertax*, volume 30, issue 10, *Kluner Law International*.
- Alexiou, C. & Morrison, D., 2004, "The Cross-Border Electronic Supply EU-VAT Rules: Lessons for Australian GST", *Revenue Law Journal*, no. 14, σελ. 124.
- Arvid A. Skaar, 1991, *Permanent Establishment*, Kluwer Law and Taxation Publishers, σελ. 469.
- Asimov Isaac, 1977, "The Supermarket 2077 A. D.", *Progressive Grocer*, 56, (June), σελ. 52-53.
- Avi-Yonah, Reuven S., 1997, *International Taxation of Electronic Commerce*, 52 *TAX L.REV.*, σελ. 507.
- Avi-Yonah S. Reuven, 2001, "Tax competition and E-Commerce", *Tax Notes Intl*, σελ. 1395.
- Peter A. Glicklich, et al., *Internet Sales Pose International Tax Challenges*, 84 *J. TAX'N* 325.
- Bakos J. Yannis, 1991, "A Strategic Analysis of Electronic Marketplaces", *MIS Quarterly*, 15, (September), σελ. 295-310.
- Berners - Lee, Robert Cailliau, N. Pellow and A. Secret, 1993, "The World Wide Web Initiative", *Proceedings 1993 International Networking Conference*, DBC.
- Berners - Lee, Tim J., Robert Cailliau, J - F Groff, B. Pollerman, 1992, "World Wide Web: The Information Universe", *Electronic Networking: Research, Applications and Policy*.
- Berthon, Pierre, Pitt F. Leyland and Watson T. Richard, 1996, "The World Wide Web as an Advertising Medium: Toward an Understanding of Conversion Efficiency", *Journal of Advertising Research*, 36, (January - February), σελ. 43-54.
- Bird M. Richard και Gendron Pierre-Pascal, 2001, "VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55 (No. 7), σελ. 293-309.
- Bird M. Richard και Mintz M. Jack, 2003, "Sharing the International Tax Base in a Changing World", *Hossen Sijbren και Sinn Hans-Wernen, Public Finance and Public Policy in the New Century*, Cambridge MA: MIT Press.

- Bird, R. και P-P. Gendron, 2000, “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “Sharing” and Interstate Trade,” *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, σελ. 753-761.
- Bolkestein, Frits, 2001, “Harmful tax competition, VAT on digital deliveries, taxation of savings“, Address to European American Business Council, Washington D.C.
- Brisch K. 1999, “EU-Richtlinienvorschlag zum elektronischen Geschäftsverkehr“, *Computer und Recht*, σελ. 235.
- Bruce, D. και W.F. Fox, 2000, “E-Commerce in the Context of Declining Sales Tax Bases”, *National Tax Journal*, Vol. 53, σελ. 1373-1390.
- Buchanan, R.J., 2001, “The New-Millennium Dilemma: Does Reliance on the Use of Computer Servers and Websites in a Global Electronic Commerce Environment Necessitate a Revision to the Current Definition of a Permanent Establishment?,” *54 SMU L. Rev.* 2109.
- Buydens, Stphane, Holmes, David, και Owens, Jeffrey, 2009, “Consumption Taxation of E-Commerce: 10 Years After Ottawa”, *Tax Analysts*, σελ. 61-70.
- Cigler, J.D., Burritt, H.C. and Stinnett, S.E., 1996, “Cyberspace: The Final Frontier for International Tax Concepts?”, *The Journal of International Taxation*, 7 (8), σελ. 340-350.
- Chatillon, Georges, 2005, “Internet International Law”, University of Paris-I Pantheon-Sorbonne-Ministry of Justice-France-Arpeje, Bruylant, σελ. 18-19
- Cockfield, A.J., 2002, “Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws”, *Connecticut Law Review*, 34 (no.2).
- Cockfield J. Arthur, 1999, “Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits”, *74 tulane L. Rev.* 133, σελ. 186-191.
- Cockfield J. Arthur, 2000, “Should we really Tax Profits from Computer Servers?”, *Tax Notes Intl*, σελ. 2407.
- Cockfield J. Arthur, 2001, "Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation", *Minnesota Law Review*, 85, (no.5), σελ. 1171-1266.
- Cockfield, Arthur, 2001, “Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution”, 2002 WTD, σελ. 14-18.
- Collardin, Marcur και Alexander Vogele, 2002, “Knowledge Intangibles-Leveraging the Tax Advantages”, *International Tax Review* 13, vo. 7, σελ. 59-61
- Comer 1995, "Internet Working with TCPIP, Vol. 1, Principles, Protocols and Architecture", Prentice Hall.
- Cordell C. Arthur et al., 1997, “The New Wealth of Nations: Taxing Cyberspace”, Toronto: Between the Lines.

- Cox. L. “Permanent establishment-The Borderless world of E-commerce”, Vol. 7-1, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy 8, σελ. 12
- Dale, H.P., 1987, “Effectively Connected Income”, 42 Tax L. Rev. 689.
- Dale Pinto, 2003, “E-Commerce and Source-Based Income Taxation”, Volume 6 in the Doctoral Series, IBFD.
- Dang Thai Than, Pablo Antolin, Howard Oxley, 2001, “Fiscal Implications of Aging: Projections of Age-Related Spending”, Economics Department Working Paper No. 305, O.E.C.D.
- Davidson S. J. and Bryant D. M., 2003, “B2B Exchanges: Lessons from the Trading Pit, How B2B relationships can work”, CRI σελ. 103.
- Dickie J., 1999, “Internet and Electronic Commerce Law in the European Union”.
- Doernberg, R., 1998, “Electronic Commerce and International Tax Sharing”, 16 Tax Notes Int’l 1013 (the “Doernberg Paper”).
- Doernberg Richard Hinnikens Luc, Electronic Commerce and International Taxation, (1999).
- Doody Alton F. and Davidson William R., 1967, "Next Revolution in Retailing", Harvard Business Review, 45, (May - June), σελ. 4-16, 20, 188.
- Doernberg Richard L., Hellerstein Walter, Hinnikens Luc and Li Jinyan, 2001, “Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation”, London: Kluwer Law International, σελ. 103, 348, 354-66, 384.
- Eads James, et al., National Tax Association Communications and Electronic Commerce Tax Project Report No. 1 of the Drafting Committee, 13 ST. TAX NOTES 1255 (1997).
- European Commission, A European Initiative in Electronic Commerce, COM (97), 157 τελ. (16.4.1997), υποσημ. 2, III (1).
- Goolsbee, Aulstan, 2001, “The implications of electronic commerce for fiscal policy and vice-versa”, Journal of Economic Perspectives, Vol. 15, No. 1, σελ. 13-23.
- Graetz N.H., O’Hear, N.N, 1997, “The ‘Original Intent’ of U.S. International Taxation”, 46 Duke L.J. 1021 σελ. 236.
- Graetz, M.J., 2001, “Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income”, 54 Tax. L. Rev. 261.
- "GST/HST and Electronic Commerce", GST/HST Technical Information Bulletin B-090, July 2002.
- Halkyard, Andrew, Sieker Steven, 2003, “E-commerce tax @ Hong Kong”, Tax Planning International Review, σελ. 16-23.
- Hargitai, C. 2001, Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community, Jan Monnet Working Paper, New York University School of Law, New York, σελ. 2.
- Hardesty David, 1999, “Electronic Commerce: Taxation and Planning”.
- Hellerstein, Walter, 1997, “State Taxation of Electronic Commerce”, 52 TAX L. REV. 425.

- Hersey Rachel, 2002, “International Reactions to the OECD E-com proposals”, *Tax Planning International E-Commerce*, σελ. 17-20.
- Hinnekens, L., 1998, “The challenges of applying VAT and income tax territoriality concepts and rules to international e-commerce”, *Intertax*.
- Hinnekens L., 1999, “The uneasy application of the current concepts of Permanent Establishment and corporate residence to cross border electronic commerce”, *Tax Planning International E-Commerce*, σελ. 3-10.
- Hoffman, Donna L., Novak Thomas P. and Chatterjee Patrali, 1995, "Commercial Scenarios for the Web: Opportunities and Challenges", *Journal of Computer Mediated Communications*, Special Issue on Electronic Commerce, 1 (3).
- Hoffman Donna L. and Novak Thomas P., 1996, "Marketing in Hypermedia Computer - Mediated Environments: Conceptual Foundations", *Journal of Marketing*, 60, (July), σελ. 50-68.
- Honohan Patrick, 2003, "Taxation of Financial Intermediation: Theory and Practice for Emerging Economies", World Bank and Oxford University Press.
- Ivinson, Jonathan , 2003, “Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work”, *International tax review*, no. 9, σελ. 1-5.
- Jaime Gonzalez-Bendixsen και Luis C. Carbajo, 2008, “Taxation of E-Commerce in Mexico”, *Tax Notes International*, σελ. 183-188.
- Jones, A.F., and Ward, D.A., 1993, “Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention”, *European Taxation*.
- G. Joseph, 2004, “Electronic Commerce and the United Nations model double taxation convention”, *Intertax*, σελ.388.
- Kogels, H.A. 1999, VAT @ e-commerce, in *EC Tax Review*, vol. 8, no. 2, σελ. 117.
- Kogels, H., 2006, “VAT on Internationally Traded Services and Intangibles – A First Step Toward OECD Guidelines”, *Bulletin for International Taxation*, August/September, σελ. 375-376.
- Krol and Hoffman 1993, FYI on “What is the Internet?” Network working group request on comments: 1462, FYI 20.
- Kuner C., (1999), *Internet fur Juristen*, σελ. 2.
- M.V. Lambooi, 2001, “E-commerce leidt meestal niet tot een vaste inrichting”, *Weekblad vor Fiscaal Recht*, vo. 6420 σελ. 152.
- C. Lau, A. Halkyard, 2003, “From e-commerce to e-business taxation”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, σελ. 9-11.

League of Nations, Text of Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation, Nos. Ia., b., and c., in C.562.M.178 1928 II, Double Taxation and Tax Evasion Report, Presented to the Council and Members of the League of Nations.

Lee, C.H., 1999, "Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue Between Developed and Developing Countries", Tax Notes International, Vol. 18, No. 25, σελ. 2569.

Lejeune Ine, Vanham, Bart, Verlinden και Verbeken, Alain, 1998, "Does cyber-commerce necessitate a revision of international tax concepts?", European Taxation, no. 2, σ. 2-13,

Levey, Wrappe, Canale, Litsky, Warner, 2002, "Comments Concerning Transfer Pricing Services Regulations", WTD 17-31.

Lighthart E. Jenny, 2004, "Consumption Taxation in a Digital World: A Primer", CentER Discussion Paper no. 2004-12, Tilburg University.

Li Jinyan, 2003, "Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, Policy Implications and Proposals for Reform", Canadian Business Law Journal, vol. 38, no. 3, σελ. 425-65.

Li Jinyan, 2001, "Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1", Canadian Tax Journal 47 (No. 5), 1077-1125 and Part 2, Canadian Tax Journal 47 (No. 6), σελ. 1411-78.

Li Jinyan, 2001, "Slicing the digital pie with a Traditional Knife-Effectiveness of the Arm's Length Principles in the age of e-commerce", Center for Innovation Law and Policy Working Paper.

Malone Thomas W., Yates JoAnne and Benjamin I. Robert, 1989, "The Logic of Electronic Markets", Harvard Business Review, 67, (May - June), σελ. 166-172.

Mann, C.L., 2002, "Balancing Issues and Overlapping Jurisdictions in the Global Electronic Marketplace: The Ucita Example", Symposium on Intellectual Property, Digital Technology & Electronic Commerce: The Uniform Computer Information Transaction Act and Electronic Commerce, 8 Wash. U. J.L. Pol'y 215 (2002).

Massbaum, M. & Eicker, K. 2001, "Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangement Applicable to Services Supplied by Electronic Means", in Intertax, vol. 29, no. 3, σελ. 92.

McLure, C.E., Jr., 1997, "Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws", at 295, Symposium on Taxation and Electronic Commerce, Tax Law Review, Vol. 52, No. 3.

McLure, Charles E Jr., 1998, "Achieving a Level Playing Field for Electronic Commerce: Policy Considerations", 14 ST. TAX NOTES 1767.

McNair Malcolm P. and May G. Eleanor , 1978, "The Next Revolution of the Retailing Wheel", Harvard Business Review, 56, (September - October), σελ. 81-91.

Moe Wendy W. and Fader Peter S., 2001, "Which Visits Lead to Purchases? Dynamic Conversion Behavior at E - Commerce Sites", MIT Sloan Management Review, Vol. 42, No. 2, σελ.8-9.

OECD, 1960, Fiscal Committee of the Organization for European Economic Co-operation, “Commentaries on the Articles, Annex E, Article (XV)(1), The Elimination of Double Taxation, Third Report”.

OECD 1997, “Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers” (1997), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/turku_e.pdf.

ΟΟΣΑ, 1998, “Harmful Tax Competition Report”.

OECD, 2000, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, “The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention”.

OECD, 2001, "Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions", OECD Publishing.

OECD, 2001, “Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce”, OECD Publishing.

OECD 2002, Consumption Tax Guidance Series, “Verification of Customer Status and Jurisdiction,” διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/dataoecd/15/8/5574687.pdf>.

OECD, 2001, “Technical Advisory Group (TAG), Final Report—Tax Treaty Characterisation Issues arising From Ecommerce”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>

OECD 2003, “Consumption Tax Guidance: Electronic Commerce - Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/dataoecd/38/43/5594831.pdf>.

OECD 2003, Discussion Draft on the Attribution of Profits to permanent establishment http://www.oecd.org/daf/fa/tr_price/peprofit_english.pdf

OECD 2003, Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transaction http://www.oecd.org/daf/fa/e_commerce/ec_3_ATTRIBUTION_Eng.pdf

OECD, Fiscal Affairs Committee, 2000, “Towards Global Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”.

OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Ιούλιος 2013. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

Parrilli Davide Maria, 2010, European VAT and Electronically Supplied Services, Interdisciplinary Centre for Law and ICT, Catholic University of Leuven. Belgium.

Peterson A. Robert, Balasubramanian Sridhar and Bronneberg J. Bart 1997, "Exploring the Implications of the Internet for Consumer Marketing", Journal of the Academy of Marketing Science, Vol. 25, No. 4, σελ. 329-346.

- Ponti Andrea, 2001, "OECD work in progress", *Tax Planning International Review*, σελ. 25-27.
- Portner Rosemarie, 1999, "The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts", *tax Planning International and E-Commerce*, Bureau of National Affairs, σελ. 20-27.
- Powers, J.P., Murato, M., Borraccia, S.M., Brodersen, C., Bourtourault, P.Y. & Kay, G.A. 1997, *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-Border electronic commerce*, in *Intertax*, no. 4, σελ. 120-142.
- Radler J. Albert, 2000, "The Future of Exchange Information", in Uckmar Victor, ed., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Milano: CEDAM, σελ. 798.
- Ramsdahl Jensen, D., 2004. *Merværdiafgiftspligten*. Copenhagen: Jurist- og Økonomforbundets forlag, σελ. 270-271.
- Rendahl Pernilla, 2007, "An Overview of the Tax Implication of Sale of Digital Downloads in the European Union", *Journal of Media Business Studies*, 4(2) σελ. 65-86.
- Reuven Avi-Yonah, *Tax Competition and E-Commerce*, 2002 WTD 180-11, Sept. 7, 2001.
- Roberts, S.I., 1993, "The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View (Part One)", *Intertax*, 9 396.
- Robson William B. P., 2001, "Will the Baby Boomers Bust the Health Budget? Demographic Change nad Health Care Reform", *Commentary* 148, Toronto: C.D. Howe Institute.
- Rosenberg Larry J. and Hirschman Elizabeth C., 1980, "Retailing Without Stores", *Harvard Business Review*, 58, (July - August), 103-112.
- Roth P. 1997, *Internet and Electronic Commerce: EDI, EFT and beyond*, Spiral Books, London.
- S.W. Salter, 2002, "E-Commerce and the Impact of Globalization on the Law", *New England International and Comparative Law Annual*, 8 *New Eng. Int'l & Comp. L. Ann.*
- Singleton, Paul, 2004, "Non-Resident Electronic Commerce Taxation: An International Comparison", *Asia Pacific Tax Bulletin*, (Μάρτιος 2004), σελ. 162-168.
- Skaar A.A., 2000, "Erosion of the concept of permanent establishment: Electronic Commerce", *Intertax*, vo. 5, σελ. 190-191,
- Skaar Arvid Aage, 1999, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce", in G. Lindencrona, S-O Lodin, and Wiman Bertil, eds. *International Studies in Taxation: Law and Economics*, Liber Amicorum Leif Muten, London: Kluwer Law International.
- Schaefer, B., 1999, "International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation", *Computer & High Tec. L.J.* 111, υποσημείωση 12, σελ. 208.
- Schneiderman Ron. 1980, "Non- Store Shopping Growing as Consumer Habits Change", *Merchandising*, 5, (September), σελ. 60-61.

Sprague, G.D., Boyle, M.P., 2001, General Report, International Fiscal Association, 2001 San Francisco Congress, Kluwer.

Tanzi Vito, 2000, "Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites", IMF Working Paper WP/00/181, International Monetary Fund, Washington.

Tanzi Vito and Zee H. Howell, 1999, "Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange", in G. Lindencrona, S-O. Lodin and Wiman Bertin, eds, International Studies in Taxation: Law and Liber Amicorum Leif Muten, London: Kluwer Law International.

Έγγραφο συνεδρίασης της Ομάδας Φορολογικής Πολιτικής της Επιτροπής (Tax Policy Group), 2001, "Taxation and Customs Treatment of E- Commerce", Taxud D1, 21.9.2001.

The eComTaxpert Group, 2002, "Taxation of Electronic Commerce in India", the "eComTaxpert Report", TaxMann.

Thorpe, K.E., 1997, "International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?", 11 Emory Int'l L. Rev. 633.

Tillinghast David R. 1996, "The Impact of the Internet on the Taxation of Informational Transactions", 50 BULL. INT'L FISC. DOC. 524.

Tillinghast David, 1999, "Taxation of E-Commerce: Federal Income Tax Issues in the Establishment of a Software Operation in a Tax Haven", 4 Fla. Tax. Rev. 339.

Tucker J. M., 1997, "EDI and the Net: a Profitable Partnering", Datamation, April, 62-69.

United States Department of the Treasury, 1996, Office of Tax Policy, "Selected Policy Implications of Global E-Commerce".

Van der Merwe, B.A., 2004, VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers, in South African Mercantile Law Journal, no. 16, σελ. 580.

Vording Henk, 1997, "Taxation in an Internet Economy: The Choice between Effectiveness and Individual Privacy", Paper at International Institute of Public Finance, Kyoto.

VAT Committee, Guidelines, 67th meeting 8 January 2003, Guidelines Document A, European Commission, TAXUD/2303/03 Rev 2 final, σελ. 4, διαθέσιμες στην ηλ. διεύθυνση <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guidelines-e-services.pdf>.

Westberg, B., 2002, "Cross-Border Taxation of E-Commerce", Amsterdam: International, Bureau of Fiscal Documentation.

Westin, R.A., 2007, International Taxation of Electronic Commerce, 2nd ed, The Netherlands: Kluwer Law International.

Westin, Richard, 2001, "Qualified Cost-Sharing Arrangements in International E-Commerce", Tax Planning International e-commerce.

Williams, R.L., 1976, Permanent Establishment in the United States, *Tax Lawyer*, Vol. 29, No. 2, σελ. 277.

Williams, W. R., 2001, "Electronic Commerce on the 21st Century: The Role of Caesar in the Next Millennium?", *Taxation of E-Commerce: An Overview and Analysis*, 27 *Wm. Mitchell L. Rev.* σελ. 1703.

Washington: Department of the Treasury, 1996, Office of Tax Policy, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce".

Zodrow, George, "Notes: Efficiency and the Choice of Tax Base", διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.owlnet.rice.edu/~econ483/notes/NotesEff.pdf>.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΕ

Υπόθεση 26/62, NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen.

Υπόθεση 6/64, Costa v Ente Nazionale per l'Energia Elettrica (ENEL).

Υπόθεση 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr – und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel.

Υπόθεση 14/83, Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen.

Υπόθεση C-268/83, D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën.

Υπόθεση C-168/84, Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt.

Υπόθεση C-186/89, W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën.

Υποθέσεις C-6 & 9/90, Andrea Francovich and Danila Bonifaci and others v Italian Republic.

Υπόθεση C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.

Υπόθεση C-97/90, Hansgeorg Lennartz v Finanzamt München III.

Υπόθεση C-230/94, Renate Enkler v Finanzamt Homburg.

Υπόθεση C-190/95, ARO Lease BV v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam

Υπόθεση C-260/95, Commissioners of Customs and Excise κατά DFDS A/S.

Υπόθεση C-390/96, Lease Plan Luxembourg SA κατά Belgische Staat.

Υπόθεση C-415/98, Laszlo Bakcsi v Finanzamt Fürstentfeldbruck.

Υπόθεση C-224/01, Gerhard Köbler v Republik Österreich.

Υπόθεση C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v État belge.

Κοινές υποθέσεις C-78/02 έως C-80/02, Ελληνικό Δημόσιο v Μαρίας Καραγιώργου (C-78/02), Κατίνας Πέτροβα (C-79/02) και Λουκά Βλάχου (C-80/02).

Υπόθεση C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze και Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc.

Υπόθεση C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, § 56.

Υπόθεση C-128/08, Jacques Damseaux v État belge, § 24.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΗΠΑ

Υπόθεση America Online Inc. v. Johnson, 2002 Tenn. App. LEXIS 555 (2002).

Υπόθεση America Online Inc. v. Johnson, Chancery Court of Davidson County, Tennessee No. 97-3786-III (2001).

Υπόθεση *National Bellas Hess, Inc. v Department of Revenue of the State of Illinois*, 386 U.S. 753; 87 S. Ct. 1389; 18 L. Ed. 2d 505; 1967 U.S. LEXIS 2792 (1967).

Υπόθεση *Leloup v. Port of Mobile*, 127 U.S. 640, 648 (1888).

Υπόθεση *Karrer v. United States*, 152 F. Supp. 66 (1957).

Υπόθεση *Commissioner v. Wodehouse*, 337 U.S. 369 (1949).

Υπόθεση *Boulez v. Commissioner*, 83 T.C. 584 (1984).

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΝΑΔΑ

Υπόθεση, *eBay Canada Ltd. v. Canada* (National Revenue), 7.11.2008 FCA 348 (CanLII).