

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Π.Μ.Σ.: “ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ ”**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ
ΕΜΠΟΡΙΟ
ΕΛΛΗΝΙΚΗ & ΔΙΕΘΝΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ**

ΒΑΣΙΛΑΚΗ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

Α.Μ.: 7109Μ037

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΗΣ ΚΕΦΗΣ

ΑΘΗΝΑ 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣσελ.:4-5

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

- 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗσελ.:6-8
- 1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ, ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.σελ.:9
- 1.3. ΕΙΔΗ ΦΟΡΩΝσελ.:10-12
- 1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝσελ.:12-13
- 1.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑσελ.:14
- 1.6. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝσελ.:15-16
- 1.6.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝσελ.:16-19
- 1.7. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.).....σελ.:19-20
- 1.7.1. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑσελ.:21-22
- 1.7.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Φ.Π.Α.σελ.:22-25
- 1.7.3. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΡΟΣΩΠΑσελ.:26-27
- 1.7.4. ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΗΠΕΙΡΟΥ ΚΑΙ Φ.Π.Α.σελ.28-30

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Β. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

- 2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥσελ.:31-33
- 2.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗσελ.:33-35
- 2.3. ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥσελ.:36-43
- 2.4. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΕΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ...σελ.:43
 - 2.4.1. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (EDI - Electronic Data Interchange)σελ.:43-44
 - 2.4.2. ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΣΦΑΛΩΝ ΣΥΝΔΕΣΕΩΝ (SSL - Secure Sockets Layer)σελ. : 44
 - 2.4.3. ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (SET - Secure Electronic Transactions).....σελ.:45
 - 2.4.4. ΓΡΑΜΜΩΤΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ (Barcode)σελ.:45
 - 2.4.5. ΕΞΥΠΝΕΣ ΚΑΡΤΕΣ (Smart Cards)σελ.:46
 - 2.4.6. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΕΙΑσελ.:46-47
- 2.5. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Η/Εσελ.:47-48

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

- 3.1. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥσελ.:49-50
 - 3.1.1. ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑσελ.:50-52
 - 3.1.2. ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 2000/31/ΕΚ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥσελ.:52-54

3.1.3. ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Άρθρο 4 του Νόμου 2251/1994: Σύμβαση από απόσταση)σελ.:55

3.1.4. Π.Δ. 131/2003σελ.:56

3.2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΕ ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟσελ.:57-65

3.3. ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣσελ.:65-68

3.4. Ο ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΓΙΑ ΘΕΜΑΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥσελ.:69-70

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣσελ.:71-74

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑσελ.:75-79

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑσελ.: 80

A ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ 2009 – 2014, Επιτροπή Αναφορών, Αναφορά 0666/2008.....σελ.:81-87

B ΣΥΜΒΑΣΗ : για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)σελ.:88-104

Γ COMMUNIQUÉ ON PRINCIPLES FOR INTERNET POLICY-MAKING OECD HIGH LEVEL MEETING ON THE INTERNET ECONOMY, 28-29 JUNE 2011σελ.:105-110

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η σημερινή, διαρκώς εξελισσόμενη πορεία της τεχνολογίας στον τομέα της πληροφορικής, έχει δημιουργήσει πολλές προοπτικές καθώς έχει δώσει και νέες δυνατότητες σε διάφορους τομείς όπως σε κοινωνικό, σε πολιτιστικό, σε οικονομικό κ.ά. επίπεδα. Μεταξύ άλλων και μέσα στο πλαίσιο της ανάπτυξης της διαδικτυακής αυτής νέας οικονομίας του σύγχρονου κόσμου, έχει ευνοηθεί και η δημιουργία και ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η συμβολή του ηλεκτρονικού εμπορίου στη γενικότερη ανάπτυξη και εξέλιξη του εμπορίου είναι τεράστια, εάν αναλογιστεί κανείς την αλματώδη ανάπτυξή του. Η ανοδική του πορεία, εκτείνεται τόσο σε διεθνές, όσο και σε εθνικό επίπεδο. Οι προοπτικές της περαιτέρω ανάπτυξής του είναι ιδιαίτερα ευνοϊκές, χάρη στις γενικότερες αλλαγές που έχουν επέλθει τόσο στο κοινωνικό πρόσωπο της σημερινής ανθρώπινης διαβίωσης, όσο και στις οικονομικές μεταβολές, οι οποίες απαιτούν μεγαλύτερη ευελιξία για την επιβίωση των οικονομικών μονάδων.

Όμοια με τη θέση του ηλεκτρονικού εμπορίου στη νέα αυτή τάξη πραγμάτων στην παγκόσμια οικονομία, είναι και η σημασία της φορολογίας που επιβάλλεται σε αυτό, καθώς η ιδιαιτερότητα του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτεί και ανάλογη αντιμετώπιση σχετικά με τη φορολόγησή του. Η μεθόδευση και εφαρμογή της φορολογίας σε αυτή την διαδικτυακή εμπορική δραστηριότητα, έχει αποτελέσει στο παρελθόν και συνεχίζει να αποτελεί ακόμη και σήμερα, ιδιαίτερη πρόκληση τόσο για το σύνολο των αρμόδιων φορέων που ασχολούνται με την επιβολή και θεσμοθέτηση της φορολογίας στον τομέα

αυτό, όσο και για αυτούς που ασχολούνται με τη μελέτη του φορολογικού δικαίου. Έχει ιδιαίτερο λοιπόν ενδιαφέρον, να εξετάσουμε όλες τις παραμέτρους που αφορούν το ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως τη φορολογία, το ίδιο το ηλεκτρονικό εμπόριο, το νομοθετικό του πλαίσιο τόσο σε εθνικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο καθώς τα επόμενα χρόνια, προβλέπεται να κατέχει τη μεγαλύτερη δραστηριότητα επί του συνολικού παγκόσμιου εμπορίου. Με την εργασία αυτή, προσπάθησα να προσεγγίσω τις βασικές παραμέτρους που αφορούν το ηλεκτρονικό εμπόριο και τη φορολογία που επιβάλλεται σε αυτή την επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία δε διαφέρει ως προς την ουσία με την φορολογία των συμβατικών επιχειρήσεων. Το μεγάλο ενδιαφέρον όμως, σε αυτή την ανάλυση, έγκειται στον τρόπο εντοπισμού των δραστηριοτήτων αυτών των επιχειρήσεων καθώς και όλο το νομικό πλαίσιο που τις περιβάλλει. Η ανάλυση αυτού του θέματος ξεκινά, με μια μικρή αναδρομή στην εξέλιξη της φορολογίας μέσα στο χρόνο και στη συνέχεια με την εξελικτική πορεία του ηλεκτρονικού εμπορίου, το νομοθετικό πλαίσιο εντός του οποίου κινείται η δραστηριότητα αυτή, τόσο σε ευρωπαϊκό, όσο και σε εθνικό επίπεδο και τέλος θα εξετάσουμε τα πραγματικά στοιχεία που αφορούν τη φορολογία του ΗΕ, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση και μελέτη της φορολογίας του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, επιβάλλεται να ανατρέξουμε στην ιστορική πορεία εδραίωσης της φορολογίας γενικά και ειδικότερα στην Ελλάδα, καθώς και την εξέλιξη που είχε με το πέρασμα του χρόνου έως και σήμερα. Να τονίσουμε στο σημείο αυτό, ότι η φορολογία των επιχειρήσεων, φυσικών ή νομικών προσώπων που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο, υπόκειται στις ίδιες νομοθετικές διατάξεις με αυτές που αφορούν τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με το συμβατικό εμπόριο. Με τον τρόπο αυτό, θα κατανοήσουμε τόσο το πνεύμα, όσο και το σκοπό της φορολογίας, για να έχουμε τελικά τη δυνατότητα να καταλήξουμε σε κάποιες συμπερασματικές σκέψεις ως προς την αποτελεσματικότητα της σημερινής επιβολής φόρων, στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Από την εμφάνιση του ανθρώπου στη γη και την ένταξή του σε κοινωνικές ομάδες, δημιουργήθηκε η ανάγκη ύπαρξης ορισμένων κανόνων, προκειμένου να καταστεί δυνατή αυτή η συνύπαρξη. Με το πέρασμα των χρόνων δημιουργήθηκαν πιο ισχυροί κανόνες, οι οποίοι ρύθμιζαν τόσο τις σχέσεις μεταξύ των ανθρώπων όσο και τις σχέσεις Κράτους-Πολιτών.¹ Οι κανόνες αυτοί γίνονταν αποδεκτοί από το κοινωνικό σύνολο και όσοι τους παρέ-

¹ Στέφανος Στεφανόπουλος, ΕΛΛΗΝΩΝ ΘΕΣΜΙΑ, Πολιτειακές και πολιτικές λειτουργίες στην αρχαία Ελλάδα, Εκδόσεις Α.Α.ΛΙΒΑΝΗ, Αθήνα 2004, σ.329-330

βαιναν, τιμωρούνταν. Ένας τέτοιος κανόνας, γνωστός από την αρχαιότητα ακόμη, με διάφορες μορφές, ήταν και η επιβολή φόρων.

Στην αρχαία Ελλάδα, την Ινδία, την Αίγυπτο, την Κίνα και σε πολλές άλλες χώρες της εποχής εκείνης είχαν καθιερώσει το φόρο εισοδήματος. Καθώς η κύρια ασχολία των ανθρώπων τότε ήταν η γεωργία και η κτηνοτροφία και το χρήμα δεν υπήρχε με τη σημερινή του μορφή ως συναλλακτικό μέσο, οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν με την ανταλλαγή προϊόντων και αντίστοιχα και η φορολογία γινόταν με εισφορά αγαθών που ο κάθε πολίτης διέθετε. Οι φοροεισπράκτορες ήταν υπεύθυνοι για την είσπραξη φόρων. Συνήθως, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής, γίνονταν με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου και αυτό εξακολούθησε να συμβαίνει μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.²

Στην Αθήνα η φορολογία εισοδήματος καθιερώθηκε από την εποχή του Σόλωνα, καθώς επέβαλε στους πλούσιους φορολογία υποχρεώνοντάς τους να τρέφουν και να συντηρούν ένα ίππο για τον πόλεμο, ή να χρηματοδοτούν την κατασκευή μιας τριηραρχίας ή την διεξαγωγή μιας θεατρικής παράστασης κ.ά.³ Μέχρι τότε η βαριά φορολογία επιβάρυνε κυρίως τα φτωχά στρώματα και ο Σόλωνας αποφασίζει να προχωρήσει σε μια ριζική αλλαγή, την διαμόρφωση των τάξεων βάσει του εισοδήματος. Μετά την νομοθεσία του Σόλωνα η φορολογία επεβλήθη με βάση την οικονομική κατάσταση και δημιούργησε τις παρακάτω τάξεις: α) τους Πεντακοσιομέδιμνους, οι οποίοι είχαν ως εισόδημα ίσο και ίσως και μεγαλύτερο των 500 μέδιμνων β) τους Τριακοσιομέδιμνους (ιππείς) με εισόδημα 300 μέδιμνους γ) τους

² ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Φορολογία,:

<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>, (πρόσβαση 10/09/2011)

³ Στέφανος Στεφανόπουλος, ΕΛΛΗΝΩΝ ΘΕΣΜΙΑ, Πολιτειακές και πολιτικές λειτουργίες στην αρχαία Ελλάδα, Εκδόσεις Α.Α.ΛΙΒΑΝΗ, Αθήνα 2004, σ.329-330

Διακοσιομέδιμνοι (ή ζευγίτες) με εισόδημα μεταξύ 200 και 300 μεδίωνων και τέλος δ) Θήτες που το εισόδημα τους ήταν κατώτερο των 200 μεδίωνων. Ο Σόλωνας όρισε με νόμο έτσι ώστε το ποσοστό της φορολογίας να αυξάνεται όσο αυξάνει η οικονομική δυνατότητα των πολιτών, προσπαθώντας να απαλλάξει τους φτωχούς από τα μεγάλα φορολογικά βάρη. Οι Θήτες, με το εξαιρετικά χαμηλό εισόδημα, δεν πλήρω- ναν φόρους.⁴

Το 1919 με το Ν1640 περί φορολογίας καθαρών προσόδων, συναντούμε τη δημιουργία φορολογίας όλων γενικά των εισοδημάτων. Με το Ν1640 καθιερώνεται ο μικτός τύπος φορολογίας εισοδήματος. Το 1955 με το Ν.Δ. 3323/1955 , θεσπίστηκε ο «ενιαίος» ή «προσωπικός» φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων, σε αντικατάσταση της φορολογίας των αναλυτικών κατηγοριών προσόδων, που είχε καθιερωθεί στη μεγάλη μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας, το έτος 1919.⁵

Τέλος με το Ν.Δ. 3843/58 το οποίο αφορά τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, ολοκληρώθηκε η φορολογική νομοθεσία.

Τα δύο αυτά Ν.Δ. 3323/55 και 3843/58 αποτελούν σήμερα τη βάση του φορολογικού μας συστήματος και μαζί με τις κατά καιρούς τροποποιήσεις και συμπληρώσεις τους με τελευταίο το Ν.3943/2011, έχουν συντελέσει στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Με την φορολόγηση του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων το κράτος εισπράττει σήμερα την κυριότερη πηγή των εσόδων του.⁶

⁴ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΟΥ ΣΟΛΩΝΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΚΡΙΣΗ, εφημερίδα έθνος, Παρασκευή 1 Απριλίου, <http://ellanodikis.blogspot.com/2011/04/h-kai-h.html>

⁵ Φορολογική Επιθεώρηση, Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2000, Τεύχος 615, Αθήνα, σ.153

⁶ Π. Σπυριδάκη, Προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια και τρόποι κάλυψής τους, (ΑΡΘ.16-19 Ν.2238/94), 2010, Διπλωματική εργασία, ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, σ.7-8

1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ, ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η φορολογία που επιβάλλει το κράτος σε φυσικά και νομικά πρόσωπα είναι το μέσο που διαθέτει η κυβέρνηση του κάθε κράτους, προκειμένου να συγκεντρώσει έσοδα για να μπορέσει να ασκήσει το κυβερνητικό της έργο.⁷

Ο φόρος είναι μια υποχρεωτική χρηματική παροχή που επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος σε βάρος των πολιτών, χωρίς ειδική αντιπαροχή, με σκοπό την κάλυψη των πάσης φύσεως δημοσίων δαπανών. Αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων του Δημοσίου, με τον οποίο ασκεί την οικονομική και κοινωνική του πολιτική. Ο κυριότερος σκοπός των φόρων που εισπράττει το κράτος από τους φορολογούμενους είναι ο ταμειευτικός ο οποίος αποβλέπει στο συμφέρον του δημοσίου ταμείου. Γενικά με την αναγκαστική συμβολή των φόρων και με διάφορες άλλες πηγές εσόδων, εξασφαλίζονται τα συνολικά απαραίτητα δημόσια έσοδα, έτσι ώστε να καλύπτονται οι δημόσιες δαπάνες και να μπορεί να παρέχει το κράτος στους πολίτες του, υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις συλλογικές ανάγκες των πολιτών μιας χώρας.

Η φορολογία μπορεί να εκπληρώνει και κοινωνικούς σκοπούς, όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας που διαμορφώνεται ανάμεσα στις κοινωνικές τάξεις.

Επίσης, με τη φορολογία καλύπτονται οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων.

Η φορολογία είναι υποχρεωτική, όλοι οι πολίτες δηλαδή υπόκεινται στο φόρο με περιορισμένες εξαιρέσεις φορολογικών απαλλαγών για λόγους γενικότερης κοινωνικής πολιτικής.⁸

⁷ Θ. Γεωργακοπούλου, Θ. Λιανού, Θ. Μπένου, Γ. Τσεκούρα, Μ. Χατζηπροκοπίου, Γ. Χρήστου, Εισαγωγή στην ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ- Εκδ.ΜΠΕΝΟΣ, Αθήνα 1998, σ. 474-475

1.3. ΕΙΔΗ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται από το Δημόσιο είναι περισσότεροι του ενός, προκειμένου να επιτυγχάνονται καλύτερα οι στόχοι του.

Έτσι, έχουμε τις κάτωθι διακρίσεις φόρων:

α) Ανάλογα με το βαθμό συσχέτισής τους με το εισόδημα των φορολογούμενων, διακρίνονται σε δύο είδη, σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

α.α.) Σε **άμεσους φόρους** αναφερόμαστε, όταν τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας άμεσα το εισόδημα. Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα και την περιουσία των φορολογούμενων, με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Τέτοιοι φόροι είναι, ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι φόροι περιουσίας, όπως είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας.⁹

α.β.) Σε **έμμεσους φόρους** αναφερόμαστε, όταν τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματός τους.

Έμμεσοι φόροι, είναι αυτοί που επιβάλλονται στις συναλλαγές και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Επιβαρύνουν τους πολίτες στην έκταση που χρησιμοποιούν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες και είναι ενσωματωμένοι στην τιμή του κυκλοφορούντος αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Παραδείγματα τέτοιων φόρων είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, το

⁸ Θ. Γεωργακόπουλου, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδ. Μπένος, Αθήνα 2005, σ. 287- 288

⁹ Zheng Q., Li Shundong, Han Yi, Dong Jinchun, Yan Lixiang, Qin Jun, E-commerce and Tax, σ.208,(fulltext.pdf), [Πρόσβαση 20/06/2011]

τέλος χαρτοσήμου, ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών, ο φόρος κύκλου εργασιών, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στα επιβατικά αυτοκίνητα, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στα καύσιμα, στα προϊόντα καπνού, στα οινόπνευμα-τώδη ποτά, στα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων κ.λπ.

β) Ένα άλλο κριτήριο με βάση το οποίο μπορούν να ταξινομηθούν οι φόροι είναι ο φορολογικός συντελεστής.

Με βάση το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντίστροφα προοδευτικούς φόρους:¹⁰

β.α.) Αναλογικός ονομάζεται ένας φόρος όταν ο συντελεστής του δεν αλλάζει, δηλ. υπολογίζεται επί τοις εκατό με σταθερό ποσό ανεξάρτητο από το ύψος της φορολογικής βάσης. Αναλογικός είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο φόρος εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών, οι φόροι εισοδήματος που υπολογίζονται σε ποσοστό με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όπως φόρος επί των τόκων των καταθέσεων, ο φόρος που επιβάλλεται στο κέρδος ή την ωφέλεια που προκύπτει από την πώληση της επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων κ.λπ. επίσης, αναλογικός είναι και ο φόρος προστιθέμενης αξίας.

β.β.) Προοδευτικός ονομάζεται ο φόρος του οποίου ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με προοδευτική μορφή όσο αυξάνει το ποσοστό της φορολογικής βάσης, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα με υψηλά εισοδήματα πληρώνουν περισσότερο φόρο από τα φυσικά πρόσωπα με χαμηλότερο εισόδημα. Παραδείγματα τέτοιων φόρων, είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών

¹⁰ Θ. Γεωργακοπούλου, «κ.ά», Εισαγωγή στην ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ- Εκδ.ΜΠΕΝΟΣ, Αθήνα 1998, σ. 473-481

προσώπων, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, καθώς και ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

β.γ.) Αντίστροφα προοδευτικός είναι ο φόρος του οποίου ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται όταν η φορολογική βάση αυξάνεται και κατά συνέπεια ο συνολικός φόρος είναι φθίνουσα αναλογία του εισοδήματος. Τέτοιοι φόροι δεν είναι συνηθισμένοι, μπορεί να γίνει αντίστροφα προοδευτικός ένας φόρος δαπάνης, καθώς επίσης το φαινόμενο αυτό παρατηρείται σε περιπτώσεις μεγάλης φοροδιαφυγής.¹¹

1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το Ν.2238/2004, όπως έχει έως και σήμερα διαμορφωθεί, μετά και την τελευταία τροποποίησή του με το Ν.4002/2011(26.08.2011) και τα σχετικά άρθρα 28 και 48, αντίστοιχα μας δίνουν τα στοιχεία βάση των οποίων φορολογούνται τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων¹²:

α) από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή), όπου εισόδημα είναι το κέρδος το οποίο προκύπτει κάθε χρόνο από την άσκηση ατομικά ή εταιρικά, μιας ή περισσότερων εμπορικών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών επιχειρήσεων ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, με την προϋπόθεση ότι δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των ελευθέρων επαγ-

¹¹ Θ. Γεωργακοπούλου, «κ.ά», Εισαγωγή στην ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ- Εκδ.ΜΠΕΝΟΣ, Αθήνα 1998, σ. 473-481

¹² Ν.4002/11, ΦΕΚ Α' 180/22.8.2011

γελμάτων. Για τον καθορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος αυτής της πηγής λαμβάνονται υπόψη :

- Το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από όλες τις εμπορικές της συναλλαγές και
- Το καθαρό κέρδος-ζημία, το οποίο υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ που τηρεί η κάθε επιχείρηση. Οι κατηγορίες αυτές μπορεί να είναι Α΄, Β΄ και Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ, όπου το καθαρό κέρδος υπολογίζεται βάση των αριθμητικών δεδομένων που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (πριν το Ν.3842/2010, οι επιχειρήσεις με βιβλία και στοιχεία Α΄ κατηγορίας, φορολογούνταν βάση τεκμαρτών δεδομένων) β) από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος (Ζ΄ πηγή), όπου ως εισόδημα λαμβάνονται οι αμοιβές που προκύπτουν από την άσκηση των ελευθέρων επαγγελμάτων τα οποία αναφέρονται περιοριστικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ακαθάριστο εισόδημα στην κατηγορία αυτή θεωρείται το συνολικό ποσό των αμοιβών που εισέπραξε ο δικαιούχος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του, όπως αυτό προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία που διατηρεί. Το καθαρό του εισόδημα προκύπτει εφόσον αφαιρεθούν οι επαγγελματικές του δαπάνες.¹³

¹³ Φορολογική Επιθεώρηση, Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις και από Ελευθέρια Επαγγέλματα, Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2009, Τεύχος 718, Ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών, ΑΘΗΝΑ, σ.46-56

1.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.4 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 παρ.4 του 2238/94,¹⁴ φορολογούνται ως εξής: α) με συντελεστή 20%, οι ομόρρυθμες, οι ετερόρρυθμες και οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και β) με συντελεστή 25%, οι κοινοπραξίες (της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), οι αστικές, συμμετοχικές, και οι αφανείς εταιρείες. Με τον ν.3842/10 ορίζεται ότι αυτός ο συντελεστής θα μειώνεται σταδιακά, κατά μια ποσοστιαία μονάδα κάθε διαχειριστική χρήση, για τα εισοδήματα που θα προκύπτουν από την διαχειριστική χρήση 2010 έως και τη διαχειριστική χρήση 2014, όπου ο συντελεστής θα ανέρχεται σε 20%.

¹⁴ Ν.2238/94, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ΦΕΚ Α'151/19.09.1994

1.6. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ. 1 & 2, του Ν.2238/94 του Κ.Φ.Ε., τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, είναι τα κάτωθι ¹⁵:

A. Νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δηλ. :

α) ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες

β) δημόσιες, δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις καθώς και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα εάν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα

γ) συνεταιρισμοί οι οποίοι έχουν συσταθεί νόμιμα, καθώς και οι ενώσεις τους

δ) οποιοσδήποτε τύπος αλλοδαπής επιχείρησης καθώς και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί , οι οποίοι έχουν ως σκοπό τους οικονομική ωφέλεια

ε) οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

B. Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δηλ. ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Η φορολογία των ως άνω επιχειρήσεων περιλαμβάνει επίσης, εκτός της φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου (άμεση φορολογία) και τη φορολογία των συναλλαγών (έμμεση φορολογία). Πρέπει να τονίσουμε ότι για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας, όπου η ανάλυσή μας αφορά τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου θα επικεντρώσουμε το ενδιαφέρον μας για την

¹⁵ Γ. Καβαλάκης, Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Τόμος Α, Εκδόσεις Δεδεμάδης, Αθήνα 2009, σ.455-456

περεταίρω ανάπτυξη του θέματος στη φορολογία εισοδήματος (άμεση φορολογία) και την επιβολή του Φ.Π.Α.(έμμεση φορολογία ή φορολογία των συναλλαγών).

1.6.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Η φορολογία των Νομικών προσώπων ορίζεται από το Ν.2238/1994 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτός έχει τροποποιηθεί με το Ν.3842/2010¹⁶ και 4002/2011¹⁷:

α) ως προς την επιβολή του φόρου, στα άρθρα 98-106, β) ως προς τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου στα άρθρα 107-113 και τέλος γ) ως προς την παρακράτηση του φόρου και τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στα άρθρα 114-116.

Στο άρθρο 109 § 1 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτό έχει τροποποιηθεί με το ν. 3842/2010, ορίζονται οι συντελεστές φόρου στα αδιανέμητα κέρδη για τις ημεδαπές Α.Ε., καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τους συνεταιρισμούς, τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τους οργανισμούς και για τις ημεδαπές Ε.Π.Ε., ως εξής:

¹⁶ Ν.3842/10, "Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)", ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010

¹⁷ Ν.4002/11, "Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου. Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση. Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης", ΦΕΚ Α' 180/22.8.2011

Ημεδαπές Α.Ε., Δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί, αλλοδαπές επιχειρήσεις, ημεδαπές Ε.Π.Ε.	
Χρήσεις που αρχίζουν	Φορολογικός συντελεστής επί των αδιανέμητων κερδών
από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010	24%
από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011	23%
από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012	22%
από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013	21%
από την 1-1-2014 και μετά	20%

Πηγή: Υπουργείο οικονομικών(<http://www.opengov.gr/minfin/?p=729>)

Για τα διανεμόμενα κέρδη, οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες καταβάλλουν φόρο με συντελεστή σαράντα τις εκατό (40%). Τα κέρδη που διανέμουν οι ως άνω εταιρείες μπορεί να είναι με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και τους διευθυντές, αμοιβών προσωπικού (εκτός μισθού), καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές.¹⁸

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 109 του Ν.2238/1994, για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης

¹⁸ Υπουργείο οικονομικών(<http://www.opengov.gr/minfin/?p=729>) (Πρόσβαση 17/06/2011)

και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή σε νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, σε ενώσεις προσώπων κ.λπ., καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή, εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής σαράντα τις εκατό(40%)¹⁹. Το άρθρο 13 του Ν.3842/2010 ορίζει τα σχετικά για τη φορολογία των νομικών προσώπων (ΑΕ και ΕΠΕ) και των μερισμάτων τους ως εξής:²⁰

α) για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2011 μειώνεται ο φορολογικός συντελεστής από 24% σε 20% και εφαρμόζεται για το σύνολο των κερδών.

β) για τα διανεμόμενα κέρδη προβλέπεται φόρος 25% , με παρακράτηση στο νομικό πρόσωπο. Τα μερίσματα θα εντάσσονται στην φορολογική κλίμακα, στην πραγματικότητα όμως με την παραπάνω φορολόγηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση γι αυτά, (20% σε επίπεδο νομικού προσώπου και 25% παρακράτηση στα μερίσματα) για την πλειοψηφία των μετόχων. Για τους μετόχους που έχουν χαμηλά εισοδήματα προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων. Αναλυτικότερα, αυτό θα γίνεται εάν αθροίζοντας τα μερίσματα με τα υπόλοιπα εισοδήματα και αυτά είναι κάτω από 22.000 ευρώ, όπου ο συντελεστής της κλίμακας είναι 24%. Τότε, λόγω της παρακράτησης με 25% ο μικρομέτοχος θα δικαιούται επιστροφής.(κλίμακα:12000 μηδέν, 12001 -16000 18%, 16001- 22001 24%).

¹⁹ Ν.2238/94, άρθρο 109, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ΦΕΚ Α' 151/19.09.1994

²⁰ Ν.3842/10, άρθρο 13, "Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)", ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010

γ) για τα μεγαλύτερα εισοδήματα η φορολογία θα έχει εξαντληθεί, αφού θα έχει φορολογηθεί με 20% σε επίπεδο νομικού προσώπου και 25% σε επίπεδο παρακράτησης διανεμομένων κερδών.

δ) όταν ο Ισολογισμός κλείνει 31.12.2010, ο συντελεστής για τη φορολογία επί του συνόλου των κερδών του νομικού προσώπου ορίζεται σε 24%, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη του, εντός αυτής της χρήσης ορίζεται σε 21%.

Με τον Ν.3842/2010, θεσπίζεται επίσης διάταξη περί μη φορολόγησης των μερισμάτων κατά την εισαγωγή τους από χώρες τις ΕΕ, όταν αυτά δε διανέμονται για αναπτυξιακούς λόγους. Εάν όμως στη συνέχεια διανεμηθούν τότε θα γίνει και παρακράτηση του ανάλογου φόρου για τα διανεμόμενα αυτά μερίσματα.

Με όσα προαναφέρθηκαν, βλέπουμε πως δημιουργούνται οι συνθήκες αυτές έτσι ώστε, να εφαρμόζονται οι συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η χώρα μας, καθώς εφαρμόζονται και οι οδηγίες της ΕΕ περί ομίλων και ευνοούνται οι μικρομέτοχοι.²¹

1.7. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Έμμεση είναι η φορολογία η οποία έχει ως φορολογική της βάση την καταναλωτική δαπάνη.

Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης ή φορολογίας επί των συναλλαγών, αποτελούν ο Φ.Π.Α.(Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο φόρος κύκλου εργασιών

²¹ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, <http://www.opengov.gr/minfin/?p=729> (Πρόσβαση 15/06/2011)

(εκτός του ΦΠΑ), τα τέλη χαρτοσήμου και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Το 1957, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, θέλοντας να εναρμονίσει την έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ, διορίζει μια ειδική επιτροπή με πρόεδρο τον καθηγητή Νιούμαρκ. Έργο της ήταν η μελέτη των έως τότε υφιστάμενων πρακτικών ανά τον κόσμο. Η επιτροπή αυτή τελικά πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον ΦΠΑ, ο οποίος είχε επιτυχή εφαρμογή εκείνη την εποχή στη Γαλλία. Οι προτάσεις της Επιτροπής Νιούμαρκ έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση, από το τότε Συμβούλιο Υπουργών, των δύο πρώτων κοινοτικών οδηγιών: α) 62/227/ΕΟΚ και β) 67/228/ΕΟΚ. Με αυτές τις δυο κοινοτικές οδηγίες καθιερώθηκε ο ΦΠΑ ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών σε όλα τα κράτη-μέλη.

Η εφαρμογή του ΦΠΑ, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973. Με την έκδοση της 6^{ης} οδηγίας(77/388/ΕΟΚ), 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2^{ης} οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977, συμπληρώθηκαν τα κενά της πρακτικής εφαρμογής των δύο προηγουμένων οδηγιών και επέκτειναν τον ΦΠΑ και στο λιανικό εμπόριο.²²

²² ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Φ.Π.Α.,
http://el.wikipedia.org/wiki/Φόρος_Προστιθέμενης_Αξίας, (Πρόσβαση 12/06/2011)

1.7.1. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας καθιερώθηκε στην Ελλάδα με τρία χρόνια καθυστέρηση, την 1η Ιανουαρίου 1987, με την ψήφιση του Ν.1642 της 21ης Αυγούστου 1986.

Ο συντελεστής του ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης, 16% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Η αρχική εφαρμογή του προκάλεσε αναστάτωση στην αγορά. Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από το Ν. 2859/ 2000 και με την πάροδο των ετών με διάφορους νόμους έχουν τροποποιηθεί αρκετά άρθρα του, με τελευταίο το Ν.3220/2004, ο οποίος τροποποίησε τα άρθρα 22, 39 και 46. Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται επί των συναλλαγών σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους. Είναι φόρος κύκλου εργασιών και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.²³

Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην επιπλέον (προστιθέμενη) αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με τον τρόπο αυτό η κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Για το λόγο αυτό ονομάζεται και φόρος προστιθέμενης αξίας. Με τον

²³ Π. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗ, Β.ΚΟΥΚΟΒΙΝΗ, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη, Έκδοση ΙΑ', Αθήνα 2005, σ.35-36

Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και μετά η εφαρμογή του επεκτάθηκε και στις οικοδομικές εργασίες και υλικά.²⁴

1.7.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Αντικείμενο του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σύμφωνα με το Ν.2859/2000²⁵ είναι:

- 1) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.
- 2) Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- 3) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και δεν απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών και δεν υπάγεται επίσης στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 13 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η

²⁴ ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Φ.Π.Α, http://el.wikipedia.org/wiki/Φόρος_Προστιθέμενης_Αξίας, (Πρόσβαση 12/06/2011)

²⁵ Ν.2859/2000, "Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας [Τελευταία κωδικοποίηση με το νόμο : 4002/2011 την 2011-08-18] ", ΦΕΚ 248 Α '

εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση. Η παράδοση αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:²⁶

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) όταν δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 αναφέρει πως κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, που ορίζει πια είναι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41

β) από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη και ομοίως και στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ.

²⁶ Ν.2859/2000, "Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας [Τελευταία κωδικοποίηση με το νόμο : 4002/2011 την 2011-08-18] ", ΦΕΚ 248 Α '

Στην περίπτωση που η συναλλαγή αφορά καινούργια μεταφορικά μέσα καθώς και άλλα προϊόντα τα οποία υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τότε θεωρείται ότι έχουμε ενδοκοινοτική απόκτηση. Τα πρόσωπα που εμπίπτουν σε αυτή την περίπτωση μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις).

Το ειδικό καθεστώς των αγροτών (άρθρο 41) επίσης προβλέπει τα παρακάτω:

α) Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

β) Σε περίπτωση όμως παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού ή σε μη υποκείμενους στο φόρο δε δικαιούνται να ζητήσουν την παραπάνω επιστροφή του φόρου. Επίσης, δεν μπορούν να ζητήσουν επιστροφή οι αγρότες οι οποίοι:²⁷

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών(το άρθρο 42 εξηγεί ποιοι θεωρούνται αγρότες),

²⁷ Ν.2859/2000, ΚΩΔ.Φ.Π.Α., άρθρα: 2, 11, 13, 41 και 42, ΦΕΚ 248 Α '

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

δ) παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος μέλος, θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι διενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους.²⁸

²⁸ Ν.2859/2000, ΚΩΔ.Φ.Π.Α., άρθρα: 2, 11, 13, 41 και 42, ΦΕΚ 248 Α '

1.7.3. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΡΟΣΩΠΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.1642/86, όπως αυτός τροποποιήθηκε με τον Ν. 3193/2003, πρόσωπα υποκείμενα στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), θεωρούνται τα παρακάτω:²⁹

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης

γ) το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, ή εφόσον ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες:

- ο τηλεπικοινωνίες
- ο διανομή αερίου, ηλεκτρισμού, θερμικής ενέργειας
- ο μεταφορά αγαθών
- ο παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών











²⁹ Ν. 1642/86, άρθρο 3 "ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ Φ.Π.Α." (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το νόμο 3193/2003), ΦΕΚ Β' 3/8.1.88



















- ο μεταφορά προσώπων
- ο παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
- ο εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών
- ο εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα
- ο εναποθήκευση
- ο δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων
- ο δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών
- ο εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων
- ο δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα³⁰

















³⁰ Ν. 1642/86, άρθρο 3 "ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ Φ.Π.Α." (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το νόμο 3193/2003), ΦΕΚ Β' 3/8.1.88


1.7.4. ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΗΠΕΙΡΟΥ ΚΑΙ Φ.Π.Α.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον έχει η παρατήρηση των ποσοστών του Φ.Π.Α., στις χώρες της Ευρωπαϊκής ηπείρου, καθώς η χώρα μας συμπεριλαμβάνεται ανάμεσα σε αυτές με τα υψηλότερα ποσοστά.

Χώρα	Βασικό ποσοστό	Μειωμένο και χαμηλό ποσοστό	Ονομασία
 <u>Αλβανία</u>	20%	0%	TVSH = <i>Tatimi mbi Vlerën e Shtuar</i>
 <u>Αζερμπαϊτζάν</u>	18%	10,5% ή 0%	ƏDV = <i>Əlavə dəyər vergisi</i>
 <u>Αρμενία</u>	20%	0%	AAH = <i>Avelac'vas aržek'i hark</i> ԱԱՀ = <i>Ավելացված արժեքի հարկ</i>
 <u>Λευκορωσία</u>	20%		ПДВ = <i>Падатак на дададзеную вартасць</i>
 <u>Βοσνία και Ερζεγοβίνη</u>	17%	0%	PDV = <i>Porez na dodanu vrijednost</i>
 <u>Γεωργία</u>	18%	0%	DGHG = <i>Damatebuli Ghirebulebis gdasakhadi</i> დღგ = <i>დამატებული ღირებულების გადასახადი</i>
 <u>Ισλανδία</u>	25,5%	7%	VSK, VASK = <i>Virðisaukaskattur</i>
 <u>Καζακστάν</u>	12%		ҚСҚ = <i>Қосымша салық құны (Kazakh)</i> НДС = <i>Налог на добавленную стоимость (Russian)</i> VAT = <i>Value Added Tax</i>
 <u>Κόσοβο</u>	16%		TVSH = <i>Tatimi mbi Vlerën e Shtuar</i>
 <u>Μολδαβία</u>	20%	8%, 5% ή 0%	TVA = <i>Taxa pe Valoarea Adăugată</i>

 <u>ΠΓΔΜ</u>	18%	5%	ДДВ = Данок на Додадена Вредност, DDV = Danok na Dodadena Vrednost
 <u>Μαυροβούνιο</u>	17%		PDV = Porez na dodatu vrijednost
 <u>Νορβηγία</u>	25%	14% ή 8%	MVA = Merverdiavgift (<u>bokmål</u>) or meirverdiavgift (<u>nynorsk</u>) (informally moms)
 <u>Ρωσία</u>	18%	10% ή 0%	НДС = Налог на добавленную стоимость, NDS = Nalog na dobavlennuyu stoimost'
 <u>Σερβία</u>	18%	8% ή 0%	ПДВ = Порез на додату вредност, PDV = Porez na dodatu vrednost
 <u>Ελβετία</u> ^[3]	8%	3,8% ή 2,5%	MWST = Mehrwertsteuer, TVA = Taxe sur la valeur ajoutée, IVA = Imposta sul valore aggiunto, TPV = Taglia sin la Plivalur
 <u>Τουρκία</u>	18%	8% ή 1%	KDV = Katma değer vergisi
 <u>Ουκρανία</u>	20%	0%	ПДВ = Податок на додану вартість, PDV = Podatok na dodanu vartist'.
 <u>Αυστρία</u>	20%	12% ή 10%	USt.=Umsatzsteuer
 <u>Βέλγιο</u>	21%	12%, 6% ή 0% σε μερικές περιπτώσεις	BTW=Belasting over de toegevoegde waarde TVA=Taxe sur la Valeur Ajoutée MWSt = Mehrwertsteuer
 <u>Βουλγαρία</u>	20%	0% ή 7%	ДДС=Данък върху добавената стойност
 <u>Κύπρος</u>	15%	5%	ΦΠΑ= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 <u>Τσεχία</u>	20%	10%	DPH=Daň z přidané hodnoty
 <u>Δανία</u>	25%	none	moms= Merværdiafgift
 <u>Εσθονία</u>	20%	9%	km= käibemaks
 <u>Φινλανδία</u>	23%	13% ή 9% ^[3]	ALV Moms=Arvonlisävero Mervärdesskatt
 <u>Γαλλία</u>	19,6%	5,5% ή 2,1%	TVA= Taxe sur la valeur ajoutée
 <u>Γερμανία</u>	19%	7%	MwSt./USt.=Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer

 Ελλάδα	23%	13% ή 6,5% (16%, 9% και 5% στα νησιά πλην Κρήτης)	ΦΠΑ=Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 Ουγγαρία	25%	5%	ÁFA=általános forgalmi adó
 Ιρλανδία	21%	13,5%, 4,8% ή 0%	CBL=Cáin Bhreisluacha (Ιρλανδικά) VAT=Value Added Tax (Αγγλικά)
 Ιταλία	20%	10% ή 4%	IVA=Imposta sul Valore Aggiunto
 Λεττονία ^[3]	22%	12% ή 0%	PVN=Pievienotās vērtības nodoklis
 Λιθουανία	21%	9% ή 5%	PVM=Pridētinēs vertēs mokestis
 Λουξεμβούργο	15%	12%, 9%, 6%, ή 3%	TVA=Taxe sur la Valeur Ajoutée
*  Μάλτα	18%	5%	VAT=Taxxa tal-Valur Mizjud
 Ολλανδία	19%	6% ή 0%	BTW=Belasting over de toegevoegde waarde
 Πολωνία ^[3]	23%	8% ή 5%	PTU=Podatek od towarów i usług
 Πορτογαλία ^[3]	23%	13% ή 6% (15%, 8% ή 4% στη Μαδέιρα και στις Αζόρες)	IVA=Imposto sobre o Valor Acrescentado
 Ρουμανία ^[3]	24%	9%	TVA=Taxa pe valoarea adăugată
 Σλοβακία	19%	10%	DPH=Daň z pridanej hodnoty
 Σλοβενία	20%	8,5%	DDV=Davek na dodano vrednost
 Ισπανία	18%	8% ή 4% (5%, 2% ή 0% στα Κανάρια)	IVA=Impuesto sobre el Valor Añadido
 Σουηδία	25%	12% ή 6%	Moms=Mervärdesskatt
Πρότυπο:UK	20%	5% ή 0%	VAT=Value Added Tax

Πηγή:  Πύλη: Ευρωπαϊκή Ένωση

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Β. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Αναζητώντας έναν ορισμό για το ηλεκτρονικό εμπόριο, διαπιστώνουμε ότι υπάρχουν πάρα πολλοί, οι οποίοι μεταξύ άλλων περιγράφουν απλά τη νέα αυτή πραγματικότητα. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι συνώνυμο του συμβατικού εμπορίου μέσω διαδικτύου. Δεν είναι όμως τόσο απλά τα πράγματα, καθώς αποτελεί μια ευρύτερη έννοια και δεν μπορούμε να την περιγράψουμε λέγοντας μόνο ότι είναι μια διαδικτυακή αγορά.

*«Το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί έναν νέο τρόπο εργασίας και εμπορικών συναλλαγών μεταξύ προσώπων (φυσικών ή μη), που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα. Αλλάζει τις οργανωτικές δομές, διαμορφώνει εκ νέου τις παραδοσιακές βιομηχανίες και δημιουργεί νέες πραγματικότητες στην αγορά».*³¹ Επίσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μας δίνει τον δικό της ορισμό για το ΗΕ, αναφέροντας τα εξής: *“Το ΗΕ, αφορά τη διεξαγωγή επιχειρηματικών πράξεων με ηλεκτρονικό τρόπο. Βασίζεται στην ηλεκτρονική επεξεργασία και μεταβίβαση δεδομένων, με διάφορες μορφές, όπως κείμενο και εικόνα. Συμπεριλαμβάνει τόσο προϊόντα (π.χ. καταναλωτικά αγαθά, ειδικό ιατρικό εξοπλισμό κ.ά.), όσο και υπηρεσίες (π.χ. υπηρεσίες πληροφόρησης,*

³¹ Μύθοι και πραγματικότητα για το e-commerce στην Ελλάδα, Μελέτη της εταιρείας συμβούλων Strategic International S.A.,2001, (Πρόσβαση 06/07/2011)

οικονομικές και νομικές υπηρεσίες κ.ά.), παραδοσιακές δραστηριότητες (π.χ. υγεία, εκπαίδευση) αλλά και νέες (π.χ. πρότυπα εμπορικά κέντρα)³² Σύμφωνα με τον ορισμό του οργανισμού ΕΙΤΟ, το 1999 (EUROPEAN INFORMATION TECHNOLOGY OBSERVATORY): «Το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι μία εμπορική δραστηριότητα που διεξάγεται μέσω ηλεκτρονικών δικτύων, συχνά μέσω του Internet, η οποία οδηγεί σε αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών».

Ένας τέλος ολοκληρωμένος ορισμός του ΗΕ από τον καθηγητή Αθ. Τσούκα είναι και ο παρακάτω: «Ως Ηλεκτρονικό Εμπόριο ορίζεται το εμπόριο που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα, βασίζεται δηλαδή στην ηλεκτρονική μετάδοση δεδομένων. Το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί έκφανση των λεγόμενων υπηρεσιών εξ αποστάσεως (Π.Δ.39/2001) και 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 ενέχει διαδικτυακή δέσμευση για αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών. Ηλεκτρονικό εμπόριο θεωρούνται, επίσης, και οι συναλλαγές μέσω τηλεφώνου και fax.»³³

Μπορούμε να δούμε το ηλεκτρονικό εμπόριο από τέσσερις διαφορετικές οπτικές γωνίες:

α) από την οπτική των επιχειρήσεων: με την εφαρμογή των νέων τεχνολογιών διευκολύνεται ο αυτοματισμός των συναλλαγών και της ροής των εργασιών.

³² COM97/1997

³³ Α. Τσούκας, Ηλεκτρονικό εμπόριο και φορολόγηση ηλεκτρονικών υπηρεσιών, <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=19860>, (Πρόσβαση 17/06/2011)

β) από την οπτική των Υπηρεσιών: με την εφαρμογή της νέας τεχνολογίας, τίθεται ως στόχος η ικανοποίηση τόσο των επιθυμιών των προμηθευτών όσο και των πελατών, προκειμένου να τους παρέχεται η όσο το δυνατόν καλύτερη ποιότητα υπηρεσιών, με μεγαλύτερη ταχύτητα εκτέλεσης κατά τη συναλλαγή και με το μικρότερο κόστος.

γ) από την οπτική της απόστασης: η δυνατότητα αγοραπωλησίας προϊόντων και υπηρεσιών μέσω του Internet είναι πλέον ανεξάρτητη από τη γεωγραφική απόσταση.

δ) από την οπτική της επικοινωνίας: δίνονται νέες δυνατότητες παροχής πληροφοριών, προϊόντων ή υπηρεσιών, και πληρωμών μέσα από τα δίκτυα ηλεκτρονικών υπολογιστών, καθώς υπάρχει πλέον αμεσότητα στην επικοινωνία.³⁴

2.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Καθώς η χρήση των νέων τεχνολογιών και του διαδικτύου ακολουθούν μια διαρκώς ανοδική πορεία και το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει αποκτήσει προβάδισμα έναντι του παραδοσιακού εμπορίου, είναι σημαντικό να ανατρέξουμε πίσω στο χρόνο για να δούμε και να κατανοήσουμε την πορεία που ακολούθησε το ηλεκτρονικό εμπόριο, για την σημερινή σημαντική εξέλιξή του.

³⁴ Go- online, η-Επιχειρείν, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=550, (Πρόσβαση 11/09/2011)

Κατά την διάρκεια της δεκαετίας του 1970, οι τράπεζες για τις μεταξύ τους συναλλαγές, κάνουν χρήση των πρωτοεμφανιζόμενων συστημάτων ηλεκτρονικής μεταφοράς χρηματικών πόρων, τα οποία αλλάζουν τη μορφή των αγορών. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1980, στην τεχνολογία της ηλεκτρονικής επικοινωνίας εμφανίζεται το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο με τη μορφή ανταλλαγής μηνυμάτων, τα οποία γίνονται γρήγορα πολύ δημοφιλή. Πολλές δραστηριότητες, που ως βασικό μέσο είχαν το χαρτί, γίνονται πια με ταχύτητα και ελάχιστο κόστος. Τέλη της δεκαετίας του 1980 και αρχές της δεκαετίας του 1990, τα ηλεκτρονικά δίκτυα εξελίσσονται ακόμη περισσότερο και πηγαίνουν την κοινωνική επικοινωνία ένα βήμα πιο πέρα από το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (e-mail). Έτσι έχουμε πια την ηλεκτρονική διάσκεψη (conferencing) και την ηλεκτρονική συνομιλία (IRC), τις ομάδες συζήτησης (newsgroups, forums), την μεταφορά αρχείων (FTP) κτλ. Η απελευθέρωση των τιμών στην αγορά των μέσων τηλεπικοινωνίας κάνει την πρόσβαση στο διαδίκτυο φθηνότερη. Στα μέσα της δεκαετίας του 1990, κάνει την εμφάνισή του στο internet ο Παγκόσμιος Ιστός(www). Οι προσωπικοί ηλεκτρονικοί υπολογιστές, χρησιμοποιούν λειτουργικά συστήματα windows τα οποία προσφέρουν μεγάλη ευκολία χρήσης λύνοντας το πρόβλημα της δημοσίευσης και της εύρεσης πληροφοριών στο Διαδίκτυο.³⁵

Η εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου, δίνει τη δυνατότητα για οικονομικότερες συναλλαγές ενώ παράλληλα μπορεί να πραγματοποιηθεί μεγάλος όγκος συναλλαγών. Μπορούν επίσης να συνυπάρξουν πολλές και διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες καθώς επιτρέπει ακόμη και σε

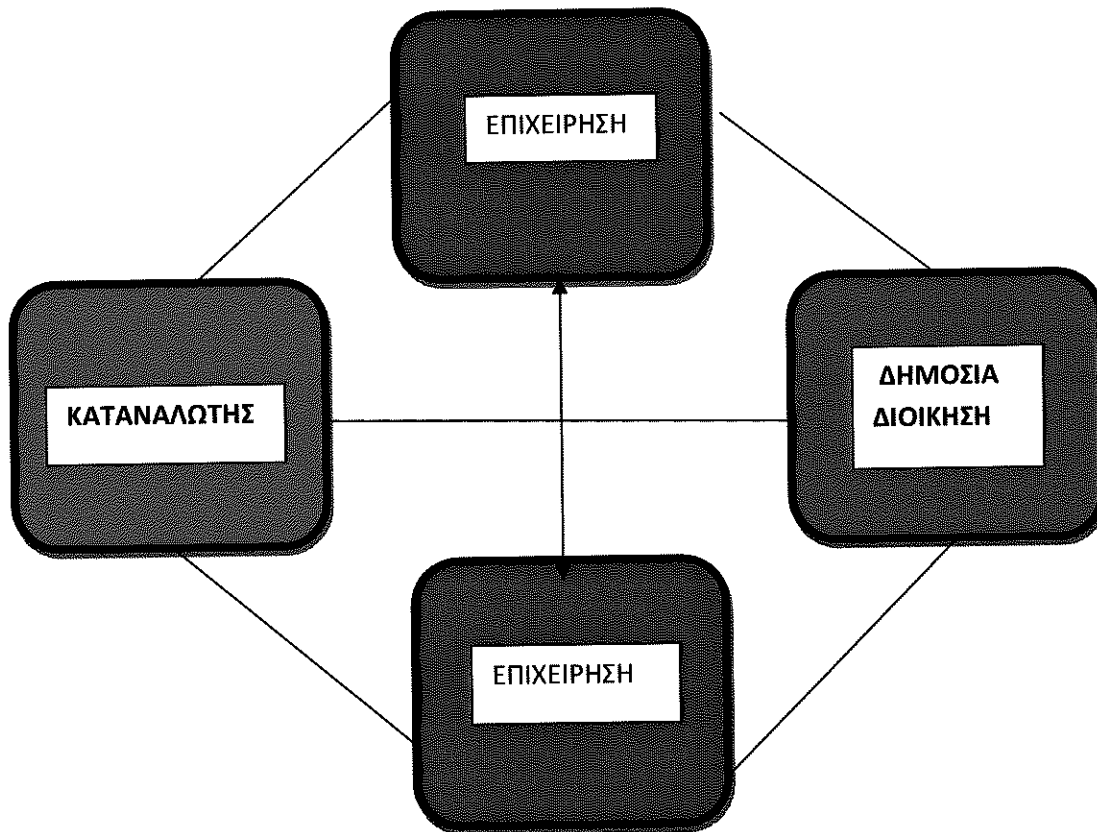
³⁵ Go Online, Η-Επιχειρείν, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=551, (Πρόσβαση 11/09/2011)

μικρές επιχειρήσεις να είναι ανταγωνιστικές έναντι μεγαλύτερων επιχειρήσεων με πολύ ευνοϊκές προϋποθέσεις. Στα τέλη της δεκαετίας του 1990, έχουμε την καθιέρωση των μεθόδων κρυπτογράφησης του περιεχομένου και εξακρίβωσης της ταυτότητας του αποστολέα ηλεκτρονικών μηνυμάτων. Το ίδιο διάστημα γίνεται και προσαρμογή της νομοθεσίας στους τομείς των εισαγωγών-εξαγωγών και των επικοινωνιών, έτσι ώστε να καθιστούν δυνατή την πραγματοποίηση ασφαλών διεθνών ηλεκτρονικών συναλλαγών.³⁶ Κατά το διάστημα των ετών 2006-2007, έχουν υπάρξει πολλές μελέτες από διάφορους φορείς στη χώρα μας αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικές με την ανάπτυξη των νέων τεχνολογιών στην Ελλάδα. Τα ευρήματά τους είναι ιδιαίτερα σημαντικά και αποτελούν εργαλείο για τους επιχειρηματίες που σκοπεύουν να δραστηριοποιηθούν μέσω ίντερνετ, καθώς με μια γρήγορη ματιά στη σύγχρονη Ελλάδα, μπορούν να δουν τη σχέση των κατοίκων της με την τεχνολογία και να καταλήξουν στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τις καθημερινές καταναλωτικές και αγοραστικές τους συνήθειες.³⁷

³⁶ Go Online, Η-Επιχειρείν, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=551, (Πρόσβαση 11/09/2011)

³⁷ Ναυτεμπορική, Η διείσδυση του Internet και των νέων τεχνολογιών στην Ελλάδα το 2006/2007, Επιμέλεια: go-online.gr, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=1781, (Πρόσβαση 11/09/2011)

2.3. ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ



Καταρχήν, μπορούμε να διαχωρίσουμε το ηλεκτρονικό εμπόριο σε τέσσερα είδη³⁸ :

- επιχείρηση - επιχείρηση (B2B)
- επιχείρηση - καταναλωτής (B2C)
- επιχείρηση - δημόσια διοίκηση
- καταναλωτής - δημόσια διοίκηση

³⁸ Go-online, E-επιχειρείν, <http://www.go-online.gr/ebusiness/special>, [Πρόσβαση 06/05/2011]

Αναλυτικότερα να αναφέρουμε :³⁹

1) Επιχείρηση - Επιχείρηση (B2B)

Η μεταξύ δυο επιχειρήσεων συναλλαγή στο διαδίκτυο, νοείται το διεπιχειρησιακό Ηλεκτρονικό Εμπόριο, δηλ. γίνεται μεταφορά όλων των επιχειρηματικών διαδικασιών και συναλλαγών, σε ηλεκτρονικό περιβάλλον και μάλιστα εντός του διαδικτύου. Υπάρχουν πάρα πολλά θετικά στοιχεία στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (Business-to-Business) στο διαδίκτυο καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο δίνει την δυνατότητα σε αυτές να βελτιώνουν τη μεταξύ τους συνεργασία, καθώς απλοποιούνται οι διαδικασίες, το κόστος των προμηθειών μειώνεται και υπάρχει ελάττωση του χρόνου αποστολής τους και εύκολα γίνεται πιο αποτελεσματικός ο έλεγχος του επιπέδου των αποθεμάτων τους. Περαιτέρω, η αρχειοθέτηση γίνεται απλούστερη και η εξυπηρέτηση των πελατών πιο ποιοτική. Οι δυνατότητες που έδωσαν οι νέες τεχνολογίες στον επιχειρησιακό κόσμο είναι απεριόριστες. Είναι πλέον απλή η διαδικασία της ηλεκτρονικής σύνδεσης με τους προμηθευτές ή τους διανομείς κατά περίπτωση, δίνοντάς τους την δυνατότητα να έχουν αναλυτική πληροφόρηση σε ότι αφορά τα διακινούμενα προϊόντα, όπως την ποιότητά τους , την τιμή τους, τυχόν εκπτώσεις κ.λπ. Η πραγματοποίηση των παραγγελιών καθώς και των άμεσων πληρωμών μέσω διαδικτύου, βελτιώνουν ακόμη περισσότερο την αποτελεσματικότητα, διότι οι ηλεκτρονικές πληρωμές απαλείφουν το ανθρώπινο λάθος και αυξάνουν την ταχύτητα , μειώνοντας έτσι το κόστος των συναλλαγών.

³⁹ Α. ΤΣΟΥΚΑΣ, *Ηλεκτρονικό εμπόριο και φορολόγηση ηλεκτρονικών υπηρεσιών*, <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=19860>, [Πρόσβαση 31/05/2011]

Μεταξύ άλλων, η κοινοτική νομοθεσία έχει προβλέψει την ψηφιακή τιμολόγηση για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, αυτό συμβαίνει όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί το διαδίκτυο για τις παραγγελίες της από προμηθευτές, και μέσω αυτού πραγματοποιεί όλες της τις συναλλαγές, σε ότι αφορά τις προμήθειές της κ.ά., δηλ. λαμβάνει τιμολόγια και κάνει πληρωμές κ.λπ. Η πρωτοποριακή αυτή βούληση της Ε.Ε., σε συνδυασμό με τα οφέλη που προκύπτουν σε όλα τα επίπεδα, όπως μείωση της φοροδιαφυγής, εξάλειψη των πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κατά την συναλλαγή κ.ά., τείνουν να εδραιώσουν τα ηλεκτρονικά τιμολόγια(e-invoicing), ως μοναδικό μέσο για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές.⁴⁰

2) Επιχείρηση – Καταναλωτής (B2C)

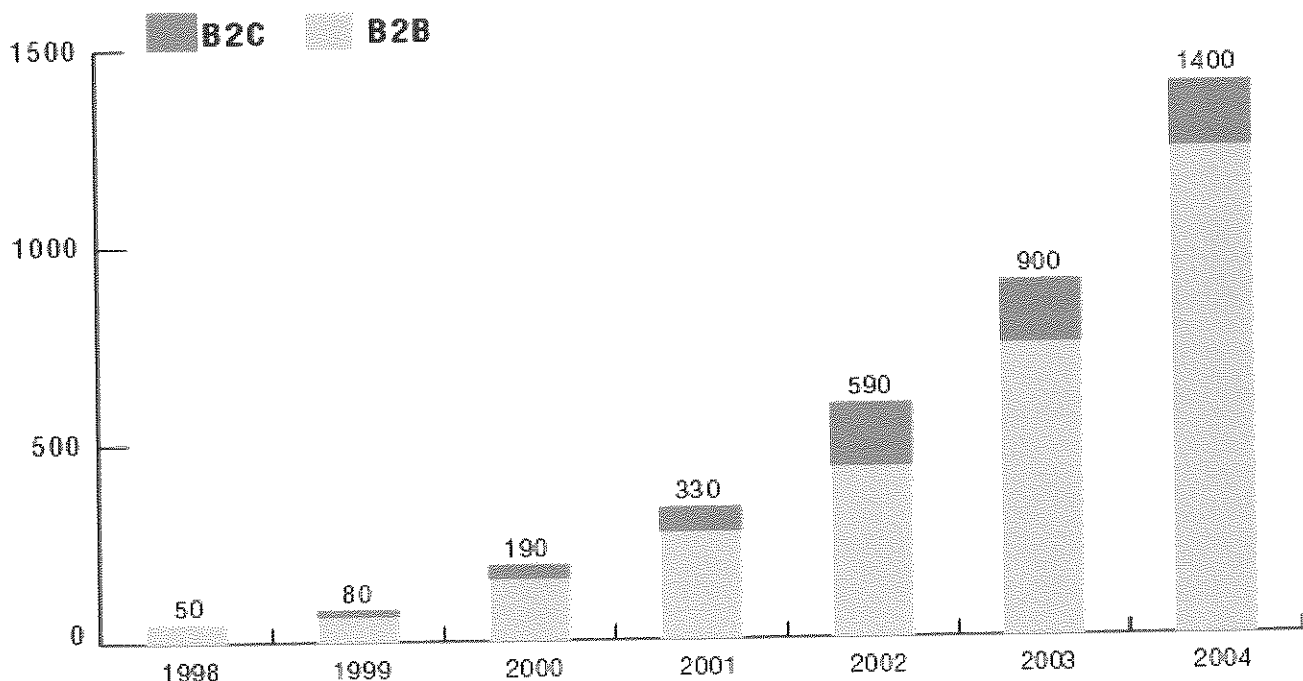
Το Ηλεκτρονικό εμπόριο μεταξύ επιχείρησης και καταναλωτών (Business-to-Consumer - B2C), είναι η πιο διαδεδομένη μορφή ηλεκτρονικού εμπορίου. Στην περίπτωση που έχουμε διαδικτυακή συναλλαγή μεταξύ επιχείρησης και πελάτη, μιλάμε για την ηλεκτρονική μορφή της λιανικής πώλησης. Η ανακάλυψη του Παγκόσμιου Διαδικτυακού Ιστού (World Wide Web), οδήγησε σε αλματώδη ανάπτυξη των πωλήσεων της διαδικτυακής αυτής μορφής εμπορίου. Οι καταναλωτές έχουν τη δυνατότητα να πληροφορούνται τα πάντα σχετικά με τα προϊόντα τα οποία τους ενδιαφέρουν καθώς έχουν πρόσβαση σε μια τεράστια ποικιλία προϊόντων μέσα από τις ηλεκτρονικές εκδόσεις έτσι ο πελάτης βλέπει, επιλέγει, ανακαλύπτει προϊόντα τα οποία ενδεχομένως δεν θα μπορούσε να βρει εύκολα στη χώρα του, συγκρίνει τιμές

⁴⁰ Α. ΤΣΟΥΚΑΣ, *Ηλεκτρονικό εμπόριο και φορολόγηση ηλεκτρονικών υπηρεσιών*, <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=19860>, [Πρόσβαση 31/05/2011]

και τέλος αγοράζει με "ψηφιακό" χρήμα και άλλα ασφαλή συστήματα πληρωμής. Τα ψηφιακά καταστήματα προσφέρουν κάθε είδους προϊόντα, εξοικονομώντας στους πελάτες τους χρόνο και παρέχοντάς τους ασφάλεια κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους.⁴¹ Το Η/Ε αποτελείται συνολικά από τις δυο παραπάνω κατηγορίες που μόλις αναλύσαμε, δηλ.: Ηλεκτρονικό εμπόριο= (Επιχείρηση- Επιχείρηση)+ (Επιχείρηση – Πελάτης) ή **e-Commerce = B2B + B2C.**

Με το παρακάτω γράφημα θα κατανοήσουμε τα οικονομικά μεγέθη που διακινούνται για το Η/Ε.

Γράφημα 1: Συνολικά Έσοδα από το e-Commerce, Παγκοσμίως (δισ \$)

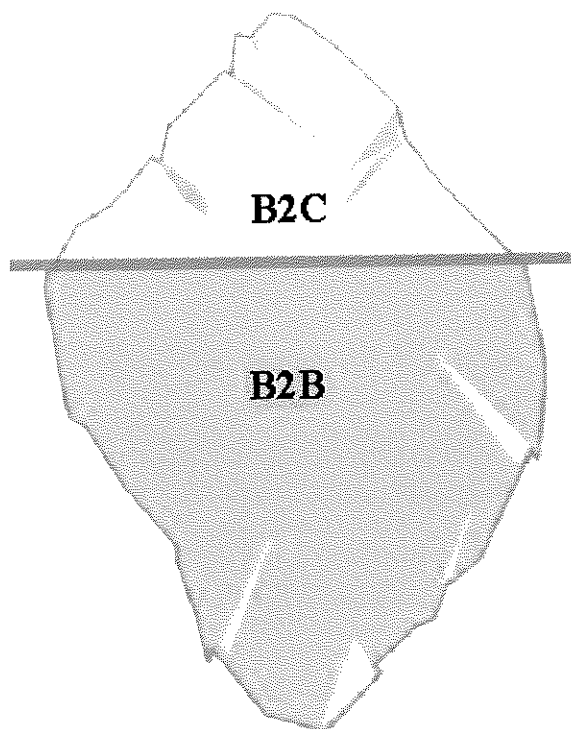


Πηγή: Keenan Vision

⁴¹Go- online, η-Επιχειρείν, Μορφές ηλεκτρονικού Εμπορίου, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=550 , (Πρόσβαση 17/08/2011)

Το Η/Ε (e-Commerce), θα μπορούσε να συγκριθεί με ένα παγόβουνο, με την άκρη του να απεικονίζει το business-to-consumer (B2C) e-Commerce. Αν και είναι το πιο ορατό κομμάτι, αποτελεί μόνο ένα μικρό κλάσμα της συνολικής εικόνας. Το μεγαλύτερο τμήμα των εσόδων του e-Commerce βρίσκεται ουσιαστικά κάτω από την επιφάνεια, στην πλευρά δηλαδή του business-to-business (B2B). Περίπου το 70% των εσόδων προέρχονται από το τμήμα αυτό. (Γράφημα 2).⁴²

Γράφημα 2: Το παγόβουνο του e-Commerce



B2B = EDI + Internet

Πηγή: *Strategic International S.A.2001*

⁴² Μύθοι και πραγματικότητα για το e-commerce στην Ελλάδα, Μελέτη της εταιρείας συμβούλων Strategic International S.A.,2001, (Πρόσβαση 06/07/2011)

Η διεθνοποίηση του Η/Ε, είναι πλέον γεγονός και είναι η βάση για μια επιτυχημένη προσέγγιση των εκατομμυρίων χρηστών οι οποίοι αποτελούν δυνητικούς πελάτες και βρίσκονται σε όλες τις χώρες της Γης. Εάν σχεδιαστεί και υλοποιηθεί σωστά, θα μπορεί να αποτελέσει εφαλτήριο για μεγάλη οικονομική ανάπτυξη, έσοδα και κέρδη, τόσο για τις επιχειρήσεις που θα ασχοληθούν με αυτή τη δραστηριότητα, όσο και για τα κράτη που θα εισπράξουν την αναλογία των φόρων από αυτή.⁴³

3) Επιχείρηση - Δημόσια Διοίκηση(B2G)

Η σημασία των ηλεκτρονικών αγορών είναι ιδιαίτερη στις μέρες μας και η ομάδα B2 του e-business forum, το 2001, είχε προτείνει στην ελληνική πολιτεία την προώθηση του Εθνικού Συστήματος Ηλεκτρονικών Δημόσιων Προμηθειών, το οποίο υιοθετήθηκε και σήμερα έχει αναπτυχθεί αρκετά.⁴⁴ Οι συναλλαγές αυτής της μορφής αφορούν όλες τις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και δημόσιων οργανισμών. Ακόμη και σήμερα η κατηγορία αυτή δεν είναι ιδιαίτερα αναπτυγμένη, αλλά οι δυνατότητες υπάρχουν και μπορεί να υπάρξει ραγδαία ανάπτυξη. Η διοίκηση σήμερα έχει αρχίσει να δημιουργεί πολλές ηλεκτρονικές πλατφόρμες και μέσω αυτών γίνονται οι περισσότερες εισπράξεις φόρων τόσο με ηλεκτρονικό χρήμα όσο και με άλλες μεθόδους καθώς επίσης γίνονται και οι περισσότερες επιστροφές φόρων μέσω αυτής της διαδικασίας.⁴⁵

⁴³ Εφημερίδα Ναυτεμπορική, Ηλεκτρονικό Εμπόριο, **Επιμέλεια:** Hellas On Line, <http://www.naftemporiki.gr/e-commerce>, [Πρόσβαση 02/06/2011]

⁴⁴ **Κ. Πραματάρη**, ΟΦΕΛΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ, <http://www.ebusinessforum.gr/print>, [Πρόσβαση 27/07/2011]

⁴⁵ Go-online, η-Επιχειρείν, Μορφές ηλεκτρονικού Εμπορίου, http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=550, (Πρόσβαση 17/08/2011)

4) Πελάτης - Δημόσια Διοίκηση (C2G)

Η ηλεκτρονική συναλλαγή μεταξύ Πελατών-Πολιτών και Δημόσιας Διοίκησης έχει αρχίσει να ενεργοποιείται. Η Δημόσια Διοίκηση αναπτύσσει σήμερα τις ηλεκτρονικές συναλλαγές με τους πολίτες πραγματοποιώντας τις περισσότερες συναλλαγές ηλεκτρονικά, όπως π.χ. πληρωμές κοινωνικής πρόνοιας, την συμμετοχή των πολιτών σε φάρμακα ή σε εξετάσεις την καταβάλουν μέσω τραπεζικών λογαριασμών ηλεκτρονικά, αλλά στον τομέα π.χ. της είσπραξης φόρων δεν έχει ιδιαίτερη ανάπτυξη η ηλεκτρονική διευθέτηση.⁴⁶

Να επισημάνουμε, ότι η παραπάνω κατηγοριοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών, δεν μας δίνει ιδιαίτερα στοιχεία για την φορολογική τους αντιμετώπιση.⁴⁷

Αντιθέτως, ο διαχωρισμός των ηλεκτρονικών συναλλαγών σε άμεσες και έμμεσες έχει ιδιαίτερο φορολογικό ενδιαφέρον.

Άμεση συναλλαγή (on line) στο ηλεκτρονικό εμπόριο έχουμε όταν αυτή πραγματοποιείται εξολοκλήρου στο διαδίκτυο(παραγγελία, πληρωμή και παράδοση και αφορά άυλα αγαθά), ενώ **έμμεση** συναλλαγή(off line) έχουμε όταν αυτή πραγματοποιείται εν μέρει στο διαδίκτυο και ολοκληρώνεται με συμβατικές μεθόδους(π.χ. η παραγγελία και ίσως και η πληρωμή-πιστωτική κάρτα- γίνονται μέσω διαδικτύου και η παράδοση και ίσως και η πληρωμή- αντικαταβολή- με τις παραδοσιακές μεθόδους καθώς μπορεί να αφορούν ενσώματα αγαθά).⁴⁸

⁴⁶ ό.π.

⁴⁷ Ε.Θεοχαροπούλου, Η Φορολογία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Α.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 2007, σ. 16

⁴⁸ CHISSICK M. – KELMAN A., Electronic Commerce: Law and Practice, London, Sweet and Maxwell, 2002, σ. 268

Η φορολογία του έμμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, δεν μας δημιουργεί κανέναν ιδιαίτερο προβληματισμό, καθώς είναι αντίστοιχη με αυτή του παραδοσιακού εμπορίου, το οποίο τελείται εξ αποστάσεως.⁴⁹

Σε αντίθεση με το έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, το άμεσο, λαμβάνει χώρα εντός διαδικτύου, χωρίς τη φυσική παραλαβή των προϊόντων και σε ένα περιβάλλον εικονικό, όπου οι περισσότερες δραστηριότητες είναι καινοτόμες και όχι παραδοσιακές, η εφαρμογή των παραδοσιακών φορολογικών μεθόδων δεν είναι στις περισσότερες των περιπτώσεων εφικτές.⁵⁰

2.4. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΕΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Η τεχνολογική ανάπτυξη επί των ημερών μας είναι ραγδαία. Το Η/Ε, στηρίζεται σε αυτά τα σύγχρονα τεχνολογικά επιτεύγματα. Στην παρούσα ανάλυση θα ήταν διαφωτιστική και χρήσιμη μια επιγραμματική αναφορά στις σημερινές τεχνολογίες στις οποίες στηρίζεται το Η/Ε.

2.4.1. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (EDI - Electronic Data Interchange)

Η μέθοδος αυτή έκανε την εμφάνισή της στις αρχές της δεκαετίας του '70. Πρόκειται για μια κοινή δομή αρχείων η οποία σχεδιάστηκε έτσι ώστε να επιτρέπει σε μεγάλους οργανισμούς να μεταδίδουν πληροφορίες μέσα από

⁴⁹ Ε. Θεοχαροπούλου, Η Φορολογία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Α.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 2007, σ. 17

⁵⁰ ό.π. σ.18

μεγάλα ιδιωτικά δίκτυα. Αφορά την ηλεκτρονική ανταλλαγή εμπορικών και διοικητικών δεδομένων από υπολογιστή σε υπολογιστή, με τη μικρότερη δυνατή παρέμβαση χειρόγραφων διαδικασιών. Η οργάνωση των δεδομένων γίνεται με τη δημιουργία αυτοτελών μηνυμάτων, τα οποία μπορεί να περιέχουν π.χ. τιμολόγια, παραγγελίες, τιμοκατάλογους κ.ά.

Ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών έχει καθορίσει τα πρότυπα που χρησιμοποιούνται σε παγκόσμιο επίπεδο και καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος των επικοινωνιακών αναγκών των εμπορικών εταιριών. Το πρότυπο αυτό είναι το EDIFACT (EDI For Administration, Commerce and Transportation).⁵¹

2.4.2. ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΣΦΑΛΩΝ ΣΥΝΔΕΣΕΩΝ (SSL - Secure Sockets Layer)

Είναι ένα πρωτόκολλο ειδικά σχεδιασμένο έτσι ώστε να πραγματοποιεί ασφαλείς συνδέσεις με τον εξυπηρετητή (server). Το «κλειδί» του SSL είναι δημόσιας κρυπτογράφησης, για να υπάρχει μεγαλύτερο δίκτυ προστασίας των μεταφερόμενων δεδομένων.⁵²

⁵¹ η-Επιχειρείν, *Τεχνολογίες και τεχνολογικά πρότυπα για το ηλεκτρονικό εμπόριο*, <http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html>, [Πρόσβαση 31/06/2011]

⁵² η-Επιχειρείν, *Τεχνολογίες και τεχνολογικά πρότυπα για το ηλεκτρονικό εμπόριο*, <http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html>, [Πρόσβαση 31/06/2011]

2.4.3. ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (SET - Secure Electronic Transactions)

Το SET χρησιμοποιείται για την κωδικοποίηση των αριθμών της πιστωτικής κάρτας οι οποίοι αποθηκεύονται στον εξυπηρετητή(server) του εμπόρου. Το πρότυπο αυτό, το δημιούργησε η Visa και η MasterCard και είναι ευρέως αποδεκτό από την τραπεζική κοινότητα.⁵³

2.4.4. ΓΡΑΜΜΩΤΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ (Barcode)

Η τεχνολογία του γραμμωτού κώδικα είναι προέκταση της τεχνολογίας της αυτόματης αναγνώρισης (Auto ID Technologies). Η ανάπτυξη αυτής της τεχνολογίας ξεκίνησε στις αρχές της δεκαετίας του 1960, με αρχικό σκοπό την εξυπηρέτηση κατά την πληρωμή προϊόντων σε καταστήματα τροφίμων. Στα τέλη της ίδιας δεκαετίας έκαναν την εμφάνισή τους νέες εφαρμογές, αυτή τη φορά σε βιομηχανικό περιβάλλον, σε μεγάλες αυτοκινητοβιομηχανίες, με σκοπό τον περιορισμό του κόστους εργασίας το οποίο σχετιζόταν με την παραγωγή. Τη δεκαετία του 1980 στα πλαίσια της μεγάλης τεχνολογικής ανάπτυξης, υπήρξε και αλλαγή και στους τρόπους χρήσης της τεχνολογίας του γραμμωτού κώδικα, με αποτέλεσμα να χρησιμοποιηθεί σε μεγάλη έκταση στις ηλεκτρονικές συναλλαγές.⁵⁴

⁵³ ό.π.

⁵⁴ η-Επιχειρείν, *Τεχνολογίες και τεχνολογικά πρότυπα για το ηλεκτρονικό εμπόριο*, <http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html>, [Πρόσβαση 31/06/2011]

2.4.5. ΕΞΥΠΝΕΣ ΚΑΡΤΕΣ (Smart Cards)

Η εξέλιξη της κάρτας με μαγνητική λωρίδα οδήγησε στη δημιουργία της «έξυπνης κάρτας» στη Γαλλία το 1974 . Οι νέες αυτές κάρτες έχουν μεγάλη αποθηκευτική ικανότητα και με υψηλά στάνταρ κρυπτογράφησης έτσι ώστε να καθιστούν τις συναλλαγές ασφαλής. Έγινε γνωστή στο ευρύ κοινό το 1981. Η τεχνολογία των έξυπνων καρτών πέρα από τη χρήση τους ως τραπεζικές ή πιστωτικές κάρτες, προσφέρουν απεριόριστες δυνατότητες χρήσης στη βιομηχανία, το εμπόριο καθώς και σ τη δημόσια διοίκηση.⁵⁵

2.4.6. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΕΙΑ

Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές σήμερα προστατεύονται από τη χρήση ισχυρών «firewalls»(τοίχος προστασίας). Πρόκειται για ένα λογισμικό το οποίο δεν επιτρέπει την προσπέλαση σε μη πιστοποιημένους χρήστες. Οι εσωτερικοί χρήστες ενός προγράμματος έχουν πλήρη πρόσβαση στις παρεχόμενες υπηρεσίες, ενώ οι εξωτερικοί χρήστες θα πρέπει πρώτα να πιστοποιηθούν προκειμένου να κάνουν χρήση του προγράμματος . Η διαφορετικότητα των firewalls, έγκειται στα διαφορετικά επίπεδα προστασίας που ο καθένας από αυτούς προσφέρει. Οι εμπιστευτικές πληροφορίες που διακινούνται στο δίκτυο μπορούν να προστατευθούν επίσης και με κρυπτογράφηση και χρήση μυστικών κωδικών. Η ασφάλεια του ηλεκτρονικού εμπορίου βασίζεται σε αυτές τις μεθόδους και πολλές φορές συνοδεύεται και από την ψηφιακή

⁵⁵ ό.π.

υπογραφή του αποστολέα, έτσι ώστε ο παραλήπτης να μπορεί να βεβαιωθεί για την ταυτότητα του πρώτου.⁵⁶

2.5. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Η/Ε

Οι νέες τεχνολογίες εφοδιάζουν τις ηλεκτρονικές επιχειρήσεις με ένα πλήθος νέων δυνατοτήτων, έτσι ώστε να είναι εύχρηστες για το ευρύ κοινό και ανταγωνιστικές έναντι των παραδοσιακών μορφών επιχειρήσεων. Έτσι, ο πελάτης μπορεί:

- να αναζητήσει το προϊόν που τον ενδιαφέρει ανά κατηγορία ή είδος,
- τα προϊόντα που επιλέγει τα τοποθετεί στο καλάθι αγορών
- να έχει τη δυνατότητα να καταχωρεί τα στοιχεία του και με τη χρήση κωδικού και username και να βλέπει το αρχείο των παραγγελιών του
- να μπορεί να πληρώνει σε όποιο νόμισμα θέλει
- να βλέπει τον υπολογισμό των φόρων, ο οποίος γίνεται με βάση διάφορα στοιχεία (βάρος, περιοχή, κ.α.).
- να υπολογίζει τα έξοδα αποστολής κατά περίπτωση με βάση τα επιμέρους στοιχεία (βάρος, περιοχή, κ.α.).

Παράλληλα με τα παραπάνω, ο πελάτης, έχει μια αγορά(την ηλεκτρονική), η οποία λειτουργεί σε εικοσιτετράωρη βάση, με το κόστος των προσφερόμενων προϊόντων πολύ χαμηλότερο από ότι στις πραγματικές αγορές, καθώς το

⁵⁶ ό.π.

διαδίκτυο μειώνει τα έξοδα των επιχειρήσεων και τις κάνει ιδιαίτερα ανταγωνιστικές.

Οι συναλλαγές είναι γρήγορες και άμεσες χωρίς να χρειαστεί ο πελάτης ιδιαίτερο χρόνο, αφού δεν χρειάζεται να μετακινηθεί από κατάστημα σε κατάστημα, εξοικονομώντας βέβαια και τα έξοδα μετακίνησης. Από την άλλη, οι ηλεκτρονικές επιχειρήσεις καθώς μπαίνουν σε νέες αγορές(πέρα από τα γεωγραφικά τους όρια), αποκτούν νέους πελάτες, αυξάνουν την παραγωγικότητά τους και γίνονται τελικά ιδιαίτερα ανταγωνιστικές στον εμπορικό κόσμο⁵⁷

Μεγάλο μειονέκτημα σε αυτό τον αγοραστικό παράδεισο, είναι η εμπιστευτικότητα και η ασφάλεια των διακινούμενων στοιχείων και πληροφοριών.⁵⁸

⁵⁷ Γ. Κατσουλάκος, Νέα Οικονομία, Διαδίκτυο και Ηλεκτρονικό Εμπόριο, Εκδόσεις Κέρκυρα, Αθήνα, Νοέμβριος 2001, σ.28

⁵⁸ Zheng Q., Li Shundong, Han Yi, Dong Jinchun, Yan Lixiang, Qin Jun, E-commerce and Tax, σ.208,(fulltext.pdf), [Πρόσβαση 20/06/2011]

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

3.1. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Η φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, από την εμφάνισή του έως και σήμερα, δεν έπαψε να αποτελεί ένα πρόβλημα με δύσκολη λύση για όλους τους εμπλεκόμενους φορείς, που μπορεί να είναι οι ίδιες οι κυβερνήσεις, η Ευρωπαϊκή Ένωση, οι διάφοροι διεθνείς οργανισμοί και όποιος άλλος μπορεί να ασχολείται με τη θεωρία ή την πράξη του φορολογικού δικαίου.⁵⁹ Θα ξεκινήσουμε την ανάλυσή μας μιλώντας για τη φορολογική δικαιοδοσία. Η δικαιοδοσία, είναι ένα από τα πιο σημαντικά θέματα στο διεθνές σύστημα δικαίου και ως επί το πλείστον, αναφέρεται στο δικαίωμα που έχει το κάθε κράτος να επιβάλλει φόρους στους πολίτες του. Φορολογική δικαιοδοσία, σημαίνει πλήρη ανεξαρτησία για ένα κυρίαρχο έθνος, σε ότι αφορά τη διοίκηση των φορολογικών του εσόδων και τον καθορισμό του φορολογικού του δικαίου και ως επί το πλείστον είναι αρνητική σε κάθε ξένη παρέμβαση ή χειραγώγηση.

Υπάρχουν δυο αρχές που αφορούν τη φορολογική δικαιοδοσία και βάση αυτών κινείται η φορολογία σε παγκόσμιο επίπεδο.⁶⁰

⁵⁹ Ε. Θεοχαροπούλου, Η Φορολογία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Α.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 2007, σ. 1-2

⁶⁰ Zheng Q., Li Shundong, Han Yi, Dong Jinchun, Yan Lixiang, Qin Jun, E-commerce and Tax, The concept of tax jurisdiction, σ.208,(fulltext.pdf), [Πρόσβαση 20/06/2011]

α) Η αρχή της τοποθεσίας, όπου κάποιο κράτος μπορεί να καθορίσει να φορολογεί όλα τα εισοδήματα τα οποία δημιουργούνται εντός των συνόρων του, καθώς και κάθε ιδιοκτησία επί των εδαφών του, καθιστώντας αδιάφορο το εάν ο πολίτης που κερδίζει εισοδήματα ή κατέχει ιδιοκτησία είναι πολίτης αυτού του κράτους και

β) Η αρχή του ατόμου, όπου το κράτος αποφασίζει να φορολογεί όλα τα εισοδήματα και τις ιδιοκτησίες των πολιτών του (Φυσικών ή Νομικών προσώπων) ανά τον κόσμο, καθιστώντας αδιάφορο εάν το έσοδο αυτό δημιουργήθηκε εντός ή εκτός του κράτους αυτού. Αυτή η δικαιοδοσία ονομάζεται επίσης δικαιοδοσία εθνικότητας.⁶¹

Έχοντας τα παραπάνω υπόψη μας, στη συνέχεια θα αναφερθούμε στη νομοθεσία, τόσο σε διεθνές επίπεδο, όσο και σε εθνικό, σε ότι αφορά την αντιμετώπιση του ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς και τη φορολόγησή του.

3.1.1. ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στις 17.06.1998, στις Βρυξέλλες, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εξέδωσε ανακοίνωση (COM 374/1998, τελικό), προς το Συμβούλιο, το

⁶¹ Zheng Q., Li Shundong, Han Yi, Dong Jinchun, Yan Lixiang, Qin Jun, E-commerce and Tax, The concept of tax jurisdiction, σ.208, (fulltext.pdf), [Πρόσβαση 20/06/2011]

Κοινοτικό Κοινοβούλιο και την Οικονομική & Κοινωνική Επιτροπή, σχετικά με το Ηλεκτρονικό Εμπόριο και την Έμμεση Φορολογία.

Στην ανακοίνωση αυτή, η Επιτροπή τόνισε την ανάγκη να υπάρξουν μέτρα τέτοια ώστε να διασφαλισθεί η σαφήνεια και η ουδετερότητα (να μην επιβάλλονται πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις στις ηλεκτρονικές δραστηριότητες έναντι των συμβατικών εμπορικών συναλλαγών) στο φορολογικό περιβάλλον που αφορά το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Θα πρέπει δηλ, σύμφωνα με την ανακοίνωση αυτή να παρέχεται ασφάλεια δικαίου από τα φορολογικά συστήματα (να υπάρχει σαφήνεια, διαφάνεια και να μην έπονται διαρκώς αλλαγές).

Ειδικά για το Φ.Π.Α., η επιτροπή τόνισε ότι δεν πρέπει να διαφοροποιείται το καθεστώς φορολογίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο από τις συμβατικές μορφές εμπορίου.⁶²

Στις 5 Δεκεμβρίου του 1997, υπήρξε κοινή δήλωση ΕΕ-ΗΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο, η οποία ανέφερε ότι: *«η φορολογία στο ηλεκτρονικό εμπόριο θα πρέπει να είναι σαφής, συνεκτική, ουδέτερη και να μην εισάγει διακρίσεις».*

Στις 6 Ιουλίου του 1997, στη Βόννη υπογράφηκε από 29 χώρες παρόμοια δήλωση, όπου οι αρμόδιοι υπουργοί υποστήριξαν: *«την αρχή της μη εισάγουσας διακρίσεις φορολογίας που θα εφαρμόζεται στη χρήση των παγκόσμιων δικτύων πληροφοριών» και ότι «για την προσέγγιση των φορολογικών πτυχών του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτείται διεθνής συνεργασία και, εφόσον κριθεί απαραίτητο, συντονισμός προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού».*

⁶² ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, Ανακοίνωση για: « ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ», COM 374/1998, Βρυξέλλες, 17.06.1998, σ.2, [Πρόσβαση 23/01/2011]

Στόχος της ανακοίνωσης της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (COM 374/1998, τελικό), ήταν η προετοιμασία της ΕΕ καθώς και των κρατών μελών της, για την αντιμετώπιση των θεμάτων της έμμεσης φορολογίας προκειμένου να διαμορφώσουν ξεκάθαρη θέση την οποία θα υποστήριζαν στη συζήτηση της διάσκεψης στην Οττάβα. Έτσι η Επιτροπή έθεσε κάποιες γενικές κατευθυντήριες γραμμές για τη φορολογία, προκειμένου να υπάρξουν λύσεις οι οποίες θα τυγχάνουν παγκόσμιας εφαρμογής.

Με σκοπό την καθιέρωση και εφαρμογή απλών κανόνων διατυπωμένων με σαφήνεια, έτσι ώστε να υπάρξει στήριξη της νέας αυτής εμπορικής δραστηριότητας, του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρώπη, η Επιτροπή υποστήριξε την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα βασίζεται στην φορολογία στον τόπο προέλευσής του και θα προβλέπει έναν ενιαίο τόπο εγγραφής στον ΦΠΑ, στον οποίο ο επιχειρηματικός φορέας θα υποβάλλει δήλωση και θα εκπίπτει τον φόρο για όλες τις συναλλαγές του που πραγματοποιεί εντός της ΕΕ και υπόκεινται στον ΦΠΑ.⁶³

3.1.2. ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 2000/31/ΕΚ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ

Στις 8 Ιουνίου του 2000, εξεδόθη Κοινοτική Οδηγία 2000/31/ΕΚ, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, με σκοπό να ενισχυθεί η νομική ασφάλεια του ηλεκτρονικού εμπορίου, έτσι ώστε να δημιουργηθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων και των χρηστών του διαδικτύου. Η Οδηγία αυτή είναι η επισημοποίηση των κατευθύνσεων που είχαν δοθεί με

⁶³ ό.π. σ.5

την ανακοίνωση (COM(97)157, τελικό) της Επιτροπής που αφορούσαν το νομικό πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αφορά όλες τις υπηρεσίες της πληροφορίας, καθώς και όλα τα εμπλεκόμενα μέρη των εμπορικών δραστηριοτήτων που διαδραματίζονται στο διαδίκτυο, με απώτερο στόχο, να εφαρμοστεί σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση και από όλα τα κράτη μέλη της.

Παρότι, η Οδηγία αυτή αφορά μόνο τους φορείς παροχής υπηρεσιών, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στην Ευρωπαϊκή Ένωση, προκειμένου να μην υπάρξει πρόβλημα στο παγκόσμιο ηλεκτρονικό εμπόριο, έχουν αποκλειστεί από αυτή διατάξεις οι οποίες είναι ασύμβατες με τα Διεθνή νομικά δεδομένα και η νομική ασφάλεια και σαφήνεια διασφαλίζονται από τον κανόνα της χώρας καταγωγής», όπου σύμφωνα με το άρθρο 3 της παραπάνω Οδηγίας : *« οι φορείς παροχής υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας (για παράδειγμα οι φορείς εκμετάλλευσης ηλεκτρονικών κόμβων στο Διαδίκτυο) υπόκεινται στη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένοι».*

Επίσης, τα κράτη μέλη πρέπει να εξασφαλίζουν με την νομοθεσία τους ότι οι φορείς παροχής υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας θα προσφέρουν στους αποδέκτες τους , καθώς και στις αρμόδιες αρχές με αμεσότητα και ευκολία, συνεχή πρόσβαση στις βασικές πληροφορίες που αφορούν τις δραστηριότητές τους, όπως π.χ. επωνυμία, γεωγραφική διεύθυνση, ηλεκτρονική διεύθυνση, αριθμό εγγραφής στο εμπορικό μητρώο, επαγγελματικό τίτλο και εγγραφή σε επαγγελματική ένωση, αριθμό ΦΠΑ κ.λπ.⁶⁴

⁶⁴ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Οδηγία 2000/31/ΕΚ, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8^{ης} Ιουνίου 2000, 12.07.2000, EL, L178/1, I- 1780000717eI00010016.pdf [Πρόσβαση 20.05.2011]

Οι φορείς παροχής υπηρεσιών δεν είναι υπεύθυνοι για τις διαβιβαζόμενες πληροφορίες εάν δεν αποτελούν αφετηρία της μετάδοσης και εάν δεν επιλέγουν τον παραλήπτη. Για τυχόν διαφορές που ανακύπτουν προβλέπονται μηχανισμοί εξώδικης επίλυσης .

Για την καλύτερη εφαρμογή της Οδηγίας, υπάρχει μέριμνα εξουσίας και έρευνας για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητάς της, καθώς και αρμόδιος επικοινωνίας για τη συνεργασία κρατών – μελών. Στις 21 Νοεμβρίου του 2003, υπήρξε έκθεση της Επιτροπής, μέσω της οποίας αξιολογήθηκε ο βαθμός εφαρμογής της προαναφερόμενης οδηγίας, σε εθνικό επίπεδο για όλα τα κράτη μέλη. Η αξιολόγηση αυτή έκρινε επιτυχή τη μεταφορά της οδηγίας και τόνισε την ανοδική πορεία του ηλεκτρονικού εμπορίου σε όλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτός των Κάτω Χωρών. Επίσης, εντοπίστηκε σημαντική μείωση των δικαστικών διαδικασιών, καθώς και μείωση της νομικής αβεβαιότητας όλων των εμπλεκομένων στο ηλεκτρονικό εμπόριο.⁶⁵

⁶⁵ ό.π.

3.1.3. ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Άρθρο 4 του Νόμου 2251/1994: Σύμβαση από απόσταση)

Στη χώρα μας, η μόνη νομοθετική ρύθμιση, η οποία έχει προηγηθεί της Κοινοτικής Οδηγίας 2000/31/ΕΚ, και αφορά το διαδίκτυο γενικά και πιο συγκεκριμένα τις συμβάσεις από απόσταση, πραγματοποιήθηκε το 1994, καθώς έχουμε την ψήφιση του Νόμου 2251/1994, ο οποίος μεταξύ άλλων στο άρθρο 4 αναφέρεται στην «Σύμβαση από απόσταση».

Η έννοια της σύμβασης από απόσταση μας δίνεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 του παραπάνω Νόμου ως εξής: *« είναι σύμβαση που αφορά αγαθό ή υπηρεσία και συνάπτεται ύστερα από πρόταση του προμηθευτή χωρίς ταυτόχρονη φυσική παρουσία του προμηθευτή και του καταναλωτή, με τη χρησιμοποίηση τεχνικής επικοινωνίας από απόσταση για τη διαβίβαση της πρότασης για σύναψη σύμβασης και της αποδοχής»*.

Μέσα από το σύνολο των άρθρων του Ν.2251/1994, διευθετούνται μία σειρά θεμάτων όπως, το πότε μια σύμβαση είναι άκυρη υπέρ του καταναλωτή, πότε καταλογίζονται ή όχι δαπάνες στον καταναλωτή, το πώς προστατεύεται η ιδιωτική ζωή του , πως γίνονται νομότυπα οι πληρωμές κ.λπ. προκειμένου να εξασφαλισθούν όλες οι παράμετροι ασφάλειας για την προστασία του συναλλασσόμενου πολίτη.⁶⁶

⁶⁶ Ν.2251/1994, (ΦΕΚ 191 Α' / 16 Νοεμβρίου 1994)

3.1.4. Π.Δ. 131/2003

Το ΠΔ 131/2003, είναι μια ειδική νομοθετική ρύθμιση για το ηλεκτρονικό εμπόριο και εξεδόθη προκειμένου να ενσωματωθεί και να προσαρμοστεί στο εσωτερικό δίκαιο της Ελλάδας η Κοινοτική Οδηγία 31/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρώπης. Σύμφωνα με αυτό, διευθετούνται οι νομικές πτυχές των υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας και συγκεκριμένα του ηλεκτρονικού εμπορίου, στην εσωτερική αγορά και επίσης ορίζονται ως «Εμπορικές επικοινωνίες» οι μορφές αυτές επικοινωνίας, οι οποίες σκοπό τους έχουν την προώθηση των άμεσων ή έμμεσων, αγαθών, ή υπηρεσιών κ.λπ., ενός οργανισμού, ή ενός προσώπου, που ασκεί εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική δραστηριότητα, ή όποιο νομοθετικά άλλο κατοχυρωμένο επάγγελμα. Πρέπει να τονίσουμε, ότι το Π.Δ. αυτό(131/2003), ορίζει το ρόλο και την ευθύνη των φορέων παροχής υπηρεσιών και δεν αναφέρεται ούτε καθορίζει φορολογικά θέματα.⁶⁷

⁶⁷ Ι. Ιγγλεζάκης, Το Νομικό Πλαίσιο του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσ/κη 2003, σ.75-76

3.2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΕ ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Η φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, έχει αποδειχθεί παγκοσμίως, ιδιαίτερα δυσχερής.⁶⁸ Τα προβλήματα που ανέκυψαν κατά τη διάρκεια της προσπάθειας οργάνωσης ενός φορολογικού συστήματος προσαρμοσμένου στις διαδικτυακές ανάγκες, οδήγησαν στην άποψη ότι η προσφορότερη λύση θα ήταν να μετατραπεί το διαδίκτυο σε «Φορολογικό Παράδεισο». Η πρόταση αυτή βέβαια αποδοκιμάσθηκε άμεσα από την Ε.Ε., αλλά και από τον Ο.Ο.Σ.Α.(Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ή OECD: Organization of Economic Cooperation and Development- Διεθνής Οργανισμός, αποτελούμενος από 50 κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα).

Το 1996, μια επιτροπή ειδικών επιστημόνων της ΕΟΚ, πρότεινε την επιβολή ειδικής φορολογίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο, γνωστή ως «bit tax». Σκοπός αυτής της φορολογίας, ήταν η επιβολή της, επί των πληροφοριακών μονάδων, που κάποιος καταναλώνει με τη χρήση του διαδικτύου. Στην ουσία όμως, θα λαμβάνονταν υπόψη μόνο ο χρόνος χρήσης του διαδικτύου καθώς και η απόσταση μεταξύ των συμβαλλομένων. Πρέπει να αναφέρουμε εδώ, ότι, η δημιουργία του νέου αυτού ειδικού φόρου, ξεκίνησε από την παραδοχή ότι ο Φ.Π.Α., δεν είναι εύκολο να εφαρμοστεί στις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Το προαναφερθέν συνάγεται από το ότι, ειδικά στην περίπτωση των άυλων αγαθών, δεν είναι εύκολο : α) να προσδιορισθεί η αξία του αγαθού και β) να υπάρξει βεβαιότητα πότε και αν τελικά η εμπορική δραστηριότητα έλαβε

⁶⁸ S. Feindt - I. Culpin, Electronic Commerce and secure telecommunications, Draft Final Report to STOA, Taxation, p.26, 8 May 1998, pdf [Πρόσβαση 05-05-2011]

χώρα.

Παρότι, όλα συνηγορούσαν στο να φορολογείται το ηλεκτρονικό εμπόριο με την εισαγωγή ενός νέου, ειδικού φόρου (και να αποσχισθεί από την συμβατική φορολογία), τελικά, η ιδέα αυτή, τουλάχιστον προσωρινά, απορρίφθηκε. Στην αρνητική αυτή αξιολόγηση, υπερίσχυσαν τα κακώς κείμενα της πρότασης αυτής, όπου: α) με την επιβολή της φορολόγησης των "bit", η φορολογία θα περιοριζόνταν στην κατανάλωση των "bit" μόνο και η πραγματική αξία της συναλλαγής θα ήταν αδιάφορη και β) δεν θα υπήρχε ισότητα στην επιβολή των φόρων, αφού διαφορετική φορολογία θα επιβάλλονταν στις συμβατικές συναλλαγές.⁶⁹

Για να κατανοήσουμε καλύτερα τον έντονο προβληματισμό και τη δυσκολία ανεύρεσης και καθιέρωσης μιας ενιαίας λύσης, για τη φορολόγηση των εμπορικών δραστηριοτήτων παγκοσμίως, θα αναφερθούμε παρακάτω στις θέσεις τόσο των Η.Π.Α., της Ε.Ε., όσο και διεθνών οργανισμών (Ο.Ο.Σ.Α.), σχετικά με το θέμα αυτό.

Πρέπει να πούμε ότι οι Η.Π.Α., δεν έχουν εκφράσει έως και σήμερα, μια ενιαία θέση σχετικά με τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Παρά την ψήφιση του νόμου, στον οποίο θα αναφερθούμε παρακάτω, οι διαφωνίες είναι αρκετές και τα προβλήματα εφαρμογής του σε παγκόσμιο επίπεδο επίσης.

Ο Πρόεδρος των Η.Π.Α., B. Clinton μαζί με τον αντιπρόεδρο A. Gore, το 1997, θέλοντας να προασπίσουν το ηλεκτρονικό εμπόριο, έθεσαν το ζήτημα αυτό σε οικονομική, κοινωνική και πολιτική βάση. Με την πολιτική τους αυτή,

⁶⁹ Θ. Φορτσάκης, Ζητήματα Φορολογίας Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Προφορική Εισήγηση, www.eofn.gr/attachments/084_fortsakis.pdf [Πρόσβαση 25/05/2011]

τόνισαν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο, χρειάζεται πρωτοπόρες μεθόδους και πρωτοβουλίες και όχι συντηρητικούς περιορισμούς από τις διάφορες εθνικές ρυθμίσεις.

Οι μόνοι περιορισμοί που γίνονται αποδεκτοί, θα πρέπει να αφορούν την προστασία του ελεύθερου ανταγωνισμού, της πνευματικής ιδιοκτησίας, της ιδιωτικής ζωής και της καταστολής της απάτης. Περαιτέρω, η θέση αυτή "Clinton – Gore", υποστηρίζει τη μη δημιουργία κανενός νέου φόρου για το ηλεκτρονικό εμπόριο και περαιτέρω στηρίζει την εφαρμογή και σε αυτό των συμβατικών φόρων, καθώς με τον τρόπο αυτό, εξυπηρετούνται οι παρακάτω στόχοι:⁷⁰

- αποφεύγεται κάθε φορολογική διάκριση μεταξύ ηλεκτρονικού και συμβατικού εμπορίου
- διασφαλίζεται η απλότητα και η διαφάνεια του φορολογικού σχεδιασμού του ηλεκτρονικού εμπορίου, με παράλληλη διασφάλιση ότι η φορολογική επιβάρυνση θα είναι δίκαιη και
- ομοιογένεια στο φορολογικό καθεστώς σε ότι αφορά το ηλεκτρονικό εμπόριο, τόσο στο εσωτερικό των Η.Π.Α., όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Τα παραπάνω υλοποιήθηκαν σε νόμο (Internet Tax Freedom Act), όταν το 1998, το Κογκρέσο ψήφισε υπέρ τους.

Με το νόμο αυτό δημιουργήθηκαν αρκετά και ιδιαίτερα περίπλοκα ζητήματα στις Η.Π.Α. σχετικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο και τη φορολόγησή του, τα οποία όμως δεν είναι επί της παρούσης για περαιτέρω ανάλυση. Να αναφέρουμε μόνο ότι ο Φ.Π.Α., είναι ένας Ευρωπαϊκός φόρος και δεν

⁷⁰ ό.π.

εφαρμόζεται στις Η.Π.Α., οπότε τα σχετικά θέματα με τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, περιπλέκονται ως προς την εφαρμογή τους σε παγκόσμιο επίπεδο και χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή έτσι ώστε να αποφευχθούν οι περιπτώσεις της διπλής φορολόγησης.⁷¹

Στην Ευρώπη, εφαρμόζονται παρόμοιες τακτικές για την επίλυση των προβλημάτων που ανακύπτουν. Επικρατεί η τακτική της μονομερούς εθνικής φορολόγησης για το ηλεκτρονικό εμπόριο, με τυπικό παράδειγμα αυτό της Γαλλίας.

Το 1997, η Γαλλική κυβέρνηση, αποφάνθηκε ότι δεν επιθυμεί τη δημιουργία νέου φόρου για το ηλεκτρονικό εμπόριο και αποφάσισε να το εντάξει στο ήδη υπάρχον φορολογικό καθεστώς.

Ιδιαίτερης προσοχής και ανάλυσης όμως εδώ, με βάση την αρχή της εδαφικότητας (όπου συνδέεται άμεσα με την έννοια της μόνιμης -ή φορολογικής- κατοικίας των συναλλασσόμενων)⁷², χρήζουν: α) η φορολογία των άμεσων φόρων και β) η φορολογία των έμμεσων φόρων(Φ.Π.Α.).

Αναλυτικότερα σε ότι αφορά τόσο τους άμεσους, όσο και τους έμμεσους φόρους⁷³, οι οποίοι επιβάλλονται στο ηλεκτρονικό εμπόριο με βάση την αρχή της εδαφικότητας, να πούμε ότι πρόκειται για τη φορολογία εκείνη στην οποία υπόκεινται, όχι μόνο οι υπήκοοι μιας (συγκεκριμένης) χώρας, αλλά και όσοι κατοικούν και έχουν έσοδα σε αυτή.

⁷¹ Θ. Φορτσάκης, Ζητήματα Φορολογίας Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Προφορική Εισήγηση, www.eofn.gr/attachments/084_fortsakis.pdf [Πρόσβαση 25/05/2011]

⁷² Ι. ΤΡΙΠΙΔΑΚΗΣ, Η Έννοια της «μονίμου εγκαταστάσεως» στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, Εκδ.:Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 2002, σ.47

⁷³ Θ. Φορτσάκης – Ι. Φωτόπουλος, Φορολογική Νομοθεσία, Εκδ.: Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006, σ. 35-42

Η αρχή της εδαφικότητας, έχει μεγάλη δυσκολία εφαρμογής στο ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς το διαδίκτυο εκτείνεται σε παγκόσμιο επίπεδο, ενώ η κάθε χώρα έχει συγκεκριμένα γεωγραφικά όρια. Ειδικά για τα άυλα αγαθά, είναι εξαιρετικά δύσκολο να προσδιορισθεί τόσο το εάν και πότε κάθε φορά πραγματοποιείται μια συναλλαγή, όσο και για το ποιο είναι το ύψος της συναλλαγής αυτής. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, ο φορολογικός έλεγχος μοιάζει να μην έχει νόημα, καθώς έχουμε μια συναλλαγή της οποίας τα δεδομένα δεν είναι εφικτό να εντοπίσουμε. Σε κάθε περίπτωση όμως, οι περισσότερες χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση ακολουθούν την μεθοδολογία της Γαλλίας εφαρμόζοντας τους κλασσικούς φορολογικούς κανόνες. Είναι βέβαια δύσκολο να αναγνωρισθεί εάν ένας «παροχέας», ο οποίος βρίσκεται εκτός της χώρας βάσης, αλλά προσφέρει αγαθά ή υπηρεσίες εντός αυτής, υπόκειται και σε φόρο σε αυτή.

Θα αναφερθούμε στις δυο περιπτώσεις που μπορεί να συναντήσουμε και βάση των οποίων αναδεικνύεται και η αβεβαιότητα της μεθόδου των κλασσικών φορολογικών κανόνων στο ηλεκτρονικό εμπόριο.⁷⁴

α) Έχουμε την περίπτωση όπου τα εισοδήματα πραγματοποιούνται από έναν δικτυακό τόπο σε μια χώρα «Χ», της Ε.Ε. και μπορεί αυτός ο διαδικτυακός τόπος χάριν άσκησης ελευθερίου επαγγέλματος να υπαχθεί στη φορολογική δικαιοδοσία της χώρας αυτής. Η ιδιαιτερότητα όμως ενός τέτοιου ελευθέρου επαγγέλματος δημιουργεί περαιτέρω θέματα τα οποία πρέπει να εξεταστούν. Όπως π.χ. εάν ο παρέχων τις διαδικτυακές του υπηρεσίες δεν κατοικεί μόνιμα στη χώρα αυτή.

⁷⁴ Θ. Φορτσάκης, Ζητήματα Φορολογίας Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Προφορική Εισήγηση, www.eofn.gr/attachments/084_fortsakis.pdf [Πρόσβαση 25/05/2011]

Επίσης, μια ιστοσελίδα θα μπορούσε να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, ώστε να υποβληθεί σε φορολόγηση στην ως άνω χώρα. Στην περίπτωση αυτή η δυσκολία ανακύπτει από την αβεβαιότητα του περιεχομένου του όρου μόνιμη εγκατάσταση, όταν ο όρος αυτός αφορά την ιστοσελίδα και αυτό διότι δεν γνωρίζουμε εάν πρόκειται απλώς για μια ιστοσελίδα ή για φιλοξενία σε ιστοσελίδα και

β) έχουμε την περίπτωση όπου γίνεται παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Έτσι, όταν γίνεται μια πληρωμή σε έναν «παροχέα» ο οποίος δεν είναι κάτοικος της «Χ» χώρας, για υπηρεσίες που αυτός προσέφερε σε ένα πρόσωπο που αναπτύσσει δράση στη χώρα αυτή, τότε προβλέπεται παρακράτηση φόρου στην πηγή (33,3%) επί των ακαθάριστων εσόδων. Δυστυχώς όμως και σε αυτή την περίπτωση τα πράγματα δεν είναι ξεκάθαρα καθώς, αφενός πρέπει αυτός που οφείλει να πραγματοποιήσει την παρακράτηση να έχει κάποια δράση στη «Χ» χώρα, μέσα στο πλαίσιο της οποίας δέχεται και την υπηρεσία που του παρασχέθηκε, αφετέρου, ο δέκτης της πληρωμής θα πρέπει να είναι επαγγελματίας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) και ως εκ τούτου θα πρέπει να είναι γνωστός ο τόπος μόνιμης εγκατάστασής του, καθώς αυτός είναι και ο τόπος φορολόγησης του.⁷⁵

Επίσης, οι ρυθμίσεις του ΟΟΣΑ, εντάσσονται στο πλαίσιο των διεθνών ρυθμίσεων για τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς (ο ΟΟΣΑ) έχει αναπτύξει πρότυπα διεθνών διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

⁷⁵ Θ. Φορτσάκης, Ζητήματα Φορολογίας Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Προφορική Εισήγηση, www.eofn.gr/attachments/084_fortsakis.pdf [Πρόσβαση 25/05/2011]

Η Business and Industry Advisory Committee του ΟΟΣΑ σε συνεργασία με την Ε.Ε. και τις κυβερνήσεις της Φινλανδίας και της Ιαπωνίας, οργάνωσαν ένα συνέδριο στο Turku,⁷⁶ το Νοέμβριο του 1997, όπου δόθηκε εντολή στον ΟΟΣΑ να πραγματοποιήσει έρευνα σχετικά με τις οικονομικές και κοινωνικές πτυχές του ηλεκτρονικού εμπορίου. Στο συνέδριο αυτό είχε γίνει δεκτό ότι θα επικρατούσε η λεγόμενη φορολογική ουδετερότητα για το ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς αυτή θα ήταν η βάση για την ίση φορολογική μεταχείριση του εμπορίου εντός και εκτός ηλεκτρονικού εμπορίου.

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής γνωστοποιήθηκαν στη διεθνή υπουργική σύνοδο στην Ottawa τον Οκτώβριο του 1998. Εκεί, εκδόθηκε ένα κείμενο που περιείχε το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για διάφορα θέματα και μεταξύ άλλων μέτρα για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης χρηστών και καταναλωτών, το σχεδιασμό για τη θέσπιση βασικών κανόνων για την ψηφιακή αγορά, για τη βελτίωση των σχετικών υποδομών και για τη βέλτιστη ανάπτυξη των πλεονεκτημάτων του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Ειδικά για τη θέσπιση των βασικών κανόνων, σκοπός ήταν η προσαρμογή των ήδη θεσμοθετημένων νομικών κανόνων στον ειδικό χαρακτήρα του ηλεκτρονικού εμπορίου⁷⁷.

Οι παρακάτω βασικές κατευθυντήριες φορολογικές αρχές για το ηλεκτρονικό εμπόριο, δόθηκαν στη σύνοδο της Ottawa κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής

⁷⁶ OECD, Business and Industry Advisory Committee, "Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers", Discussion Document, Turku, November 1997. [www.oecd.org/officialdocuments/\[PDF\]Unclassified/DSTI/ICCP\(98\)13/FINAL - OECD](http://www.oecd.org/officialdocuments/[PDF]Unclassified/DSTI/ICCP(98)13/FINAL-OECD), Πρόσβαση 10/05/2011}

⁷⁷ OECD, Report by the Committee on Fiscal Affairs, "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A borderless World : Realizing the Potential of Electronic Commerce", Ottawa, 8 Oct.1998. www.oecd.org/dataoecd (Πρόσβαση 10/05/2011).

Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ.⁷⁸

α) έχουμε επιβεβαίωση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, διευκρινίζοντας ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο πρέπει να τυγχάνει ίσης φορολογικής μεταχείρισης δηλ. να μην έχει ούτε δεινότερη μεταχείριση από ότι το κλασσικό εμπόριο, επιβάλλοντας π.χ. ειδικό φόρο σε αυτό, ούτε και καλύτερης φορολογικής μεταχείρισης μπορεί να τύχει το ηλεκτρονικό εμπόριο π.χ. απαλλάσσοντας αυτό από την επιβολή φόρων που επιβάλλονται στις κλασσικές μορφές εμπορίου.

β) Η αρχή της αποτελεσματικότητας, όπου σύμφωνα με αυτή, θα πρέπει να ελαχιστοποιηθούν τα κόστη της λεγόμενης φορολογικής πειθαρχίας, τόσο για τη Διοίκηση όσο και για τους φορολογούμενους. Σημαντική συμβολή σε αυτό θα έχει η ψηφιοποίηση των φορολογικών διαδικασιών, με τη δημιουργία δικτυακών ιστοσελίδων από τις φορολογικές διοικήσεις.

Στη χώρα μας πρέπει να σημειωθεί ότι ήδη έχει οργανωθεί και είναι δυνατή η ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συνεχώς διευρύνονται και μάλιστα έχουν συνδυαστεί και με τη δυνατότητα πληρωμής μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

γ) Η αρχή της βεβαιότητας και της απλότητας, σύμφωνα με τις οποίες οι φορολογικοί κανόνες του ηλεκτρονικού εμπορίου πρέπει να είναι σαφείς, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει : 1) σε ποια εισοδήματα επιβάλλεται φορολογία, 2) πότε επιβάλλεται η φορολογία αυτή και, 3) ποιο είναι το ακριβές ποσό που οφείλεται λόγω αυτής της φορολογίας.

⁷⁸ OECD, Business and Industry Advisory Committee, "Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers", Discussion Document, Turku, November 1997. [www.oecd.org/officialdocuments/\[PDF\]Unclassified/DSTI/ICCP\(98\)13/FINAL - OECD,](http://www.oecd.org/officialdocuments/[PDF]Unclassified/DSTI/ICCP(98)13/FINAL-OECD,) Πρόσβαση 10/05/2011}

δ) Η αρχή της δικαιοσύνης η οποία σε συνδυασμό με την αρχή της αποτελεσματικότητας, αποσκοπεί στην αποφυγή της φοροαπαλλαγής και φοροδιαφυγής.

ε) Η αρχή της ευελιξίας, η οποία πρέπει να έχει ως βάση της το ρεαλισμό, έτσι ώστε να λαμβάνει υπόψη τόσο το δυναμισμό του ηλεκτρονικού εμπορίου όσο και τις τεχνικές του εξελίξεις και τέλος,

δ) η αρχή της ευθυκρισίας, της οποίας σκοπός είναι η εφαρμογή των ως άνω αρχών, τόσο από τις διάφορες εθνικές έννομες τάξεις, όσο και σε διεθνές επίπεδο, έτσι ώστε να μη θίγεται η φορολογική κυριαρχία των συμβαλλόμενων κρατών και συγχρόνως να διασφαλίζεται η δίκαιη κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ αυτών.⁷⁹

3.3. ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

«Διπλή φορολόγηση είναι η αποτίμηση φόρων σε μια περίπτωση δύο ανεξάρτητες φορές συνήθως με δύο διαφορετικές φορολογικές μεθόδους και ο υπολογισμός της τελικής εισφοράς ως το άθροισμα αυτών των δύο. Περιπτώσεις διπλής φορολόγησης προκύπτουν συνήθως όταν ένα πρόσωπο διενεργεί συναλλακτικές δραστηριότητες και στη χώρα μόνιμης κατοικίας του και σε άλλη χώρα. Η διπλή φορολόγηση για την ίδια συναλλακτική

⁷⁹ ΟΟΣΑ, ΓΡΑΠΤΗ ΕΡΩΤΗΣΗ E-3157/00 υποβολή: Gerhard Hager (NI) προς την Επιτροπή. Η φορολόγηση των ηλεκτρονικών διανομών, *Επίσημη Εφημερίδα αριθ. 174 Ε της 19/06/2001 σ. 0021 – 0022*, EUR-Lex - 92000E3157 - EL, eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do, [Πρόσβαση 10/05/2011]

δραστηριότητα θεωρείται άδικη. Για την αποφυγή του φαινομένου αυτού το κράτος έχει προβλέψει ασφαλιστικές δικλείδες. Εάν για κάποιο λόγο αυτό συμβεί, δικαιούται ο φορολογούμενος να το γνωστοποιήσει και να ζητήσει συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου».⁸⁰

Η χώρα μας στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, έχει συνάψει σαράντα δύο(42) τέτοιες συμβάσεις προκειμένου να προστατευθούν οι φορολογούμενοι πολίτες από τη διπλή φορολόγηση.⁸¹

Κατά τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, το οποίο από τη φύση του έχει παγκόσμιο χαρακτήρα, το θέμα της αποφυγής της διπλής φορολογίας, είναι από τα βασικότερα και χρήζει ιδιαίτερης προσοχής.

Όταν στο ηλεκτρονικό εμπόριο εφαρμόζονται οι συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας, ανακύπτουν δυο βασικά θέματα:

1) το πρώτο αφορά την υπαγωγή των κερδών μιας επιχείρησης σε μια εθνική φορολογική εξουσία, βάση της αρχής της εδαφικότητας. Το κριτήριο για την επίλυση αυτού του θέματος είναι αυτό, της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης που δραστηριοποιείται στο διαδίκτυο. Σύμφωνα με το άρθρο 5 της τελευταίας έκδοσης του πρότυπου της Σύμβασης και των σχολίων του Δεκεμβρίου του 2000, του ΟΟΣΑ, : *«μια ξένη επιχείρηση υπόκειται σε φορολόγηση μόνο εφόσον διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση»*. Επίσης, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, μόνιμη εγκατάσταση νοείται μόνο όταν υπάρχει μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση (όπου θα έχει με κάποιο τρόπο φυσική εγκατάσταση, π.χ. μισθωμένα κτίρια απ' όπου θα εκτελείται μέρος ή και το

⁸⁰ ΒΙΚΙ ΠΑΙΔΕΙΑ, Διπλή Φορολόγηση, <http://el.wikipedia.org/wiki>, [Πρόσβαση 10/05/2011]

⁸¹ Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ., ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, Φορολογική Επιθεώρηση, Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου, ΕΚΔΟΤΗΣ: Γρίβας Ι. Πρόεδρος ΠΟΕ-ΔΟΥ, ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ, Αθήνα 2006, Τόμος Α, σ.13

σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας). Επίσης, όταν ένα φυσικό πρόσωπο εκπροσωπεί μια επιχείρηση, τότε ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, θεωρείται αυτή από την οποία ασκεί δράση το φυσικό πρόσωπο. Μπορεί επίσης να θεωρηθεί, ότι μια επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε μια χώρα, μόνο διότι διαθέτει ένα δικτυακό τόπο, όπου η πρόσβαση γίνεται από τη χώρα αυτή και χωρίς να απασχολεί εκεί προσωπικό ή να διαθέτει κτιριακές εγκαταστάσεις.

Εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρηθεί επικουρική, τότε αποκλείεται η αναγνώρισή της ως μόνιμης εγκατάστασης.

Τα ως άνω θέματα, απασχόλησαν τη φορολογική επιτροπή του ΟΟΣΑ, η οποία κατέληξε ότι το πρόβλημα της αναγνώρισης ή όχι της μόνιμης εγκατάστασης μιας ηλεκτρονικής επιχείρησης αποτελεί δευτερεύον θέμα για την επιβολή της φορολογίας, καθώς εκ των πραγμάτων σήμερα δεν είναι απαραίτητο να αποθηκεύονται τα δεδομένα μιας επιχείρησης στις εγκαταστάσεις του παροχέα πρόσβασης στο διαδίκτυο.

2) Το δεύτερο θέμα, αφορά το νομικό χαρακτήρα των εισοδημάτων τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση ηλεκτρονικών επιχειρήσεων και αναφερόμαστε στο πρόβλημα της παρακράτησης φόρου στην πηγή (το παράδειγμα της Γαλλίας που προαναφέραμε).

Για το ζήτημα αυτό, η φορολογική επιτροπή του ΟΟΣΑ, αναφέρει τις παρακάτω περιπτώσεις:⁸²

⁸² Κ. ΠΕΡΡΟΥ, Τα δικαιώματα (Royalties) στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου, www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/royalties.xrid2001.pdf, [Πρόσβαση 05/05/2011]

α) Κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ, «τα εμπορικά και βιομηχανικά έσοδα φορολογούνται στη χώρα εγκατάστασης της επιχείρησης που τα πραγματοποιεί».

β) Τα δικαιώματα από παραχώρηση συγγραφικών, καλλιτεχνικών, επιστημονικών κ.ά. δικαιωμάτων (royalties), σύμφωνα με το άρθρο 12 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ, υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος που βρίσκεται η κατοικία εκείνου, στον οποίο οφείλονται αυτά.

Η δυσκολία στο ηλεκτρονικό εμπόριο έγκειται στον εντοπισμό του πότε υπάρχουν τέτοια δικαιώματα διότι, στα δικαιώματα των ψηφιακών πληροφοριών π.χ. ψηφιακό βιβλίο, κάποιος μπορεί εύκολα να παρέμβει και να αλλάξει την μορφή ή και μέρος του κειμένου.⁸³

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, μέσω της Επιτροπής Αναφορών, απαντώντας σε σχετική με επιβολή διπλής φορολογίας αναφορά (0666/2008, του Gert Vercauteren, βελγικής ιθαγένειας), στις 20 Οκτωβρίου του 2008, αποφάνθηκε ότι, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο θα πρέπει να μεριμνήσει για⁸⁴:

- 1) την κατάρτιση μιας οδηγίας σύμφωνα με την οποία, όταν δεν υπάρχει συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης μεταξύ δύο κρατών μελών, θα εφαρμόζεται η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ ως διμερής συμφωνία,
- 2) την ενσωμάτωση των κανόνων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης σε μια ενιαία ευρωπαϊκή οδηγία και 3) την εξουσιοδότηση της Επιτροπής να συνάπτει πολυμερείς συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης εξ ονόματος όλων των κρατών μελών.

⁸³ ό.π.

⁸⁴ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Επιτροπή Αναφορών, www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/.../peti/cm/.../791837el.pdf, [Πρόσβαση 26/05/2011]

3.4. Ο ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΓΙΑ ΘΕΜΑΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Για τον φορολογικό έλεγχο των εισοδημάτων, αρμόδιες είναι τόσο οι ΔΟΥ όσο και άλλοι ελεγκτικοί μηχανισμοί, οι οποίοι αποτελούν λειτουργικές προεκτάσεις αυτών(Τ.Ε.Κ.-Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα, Π.Ε.Κ.-Περιφεριακά Ε.Κ., Δ.Ε.Κ.- Διαπεριφεριακά.Ε.Κ.).

Η κατανομή των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων, γίνεται βάση του ύψους του ποσού των εισοδημάτων που κάθε φορά υπόκεινται σε έλεγχο.

Επίσης, παράλληλα με τα προηγούμενα και ειδικά για τον έλεγχο εισοδημάτων που αποκτούνται μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου, υπάρχει ειδικό τμήμα στο Σ.Δ.Ο.Ε.⁸⁵

Στο άρθρο 88, του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α'58/23.04.2010), το οποίο αφορά την «Αποκατάσταση της Φορολογικής Δικαιοσύνης και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής», τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του π.δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α'), όπου αναφέρεται ότι : *«Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α') μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)».*

Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο γ, του άρθρου 88 του ως άνω νόμου, αναφέρεται η δημιουργία του τμήματος Γ', το οποίο έχει αρμοδιότητα επί των συναλλαγών του Ηλεκτρονικού Εμπορίου και των οικονομικών Εγκλημάτων που σχετίζονται με αυτό.

⁸⁵ Ν.3842/2010, Άρθρο 88(ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010), Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.

Σε συνέντευξή του, στις 05/05/2011, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Εγκλήματος κύριος Κουτσούκος Χρήστος, μεταξύ άλλων μου ανέφερε ότι κύριο μέλημα του τμήματος είναι η ορθή κατάρτιση των υπαλλήλων του τμήματος καθώς και η καλή συνεργασία με τους υπαλλήλους αντίστοιχων υπηρεσιών σε άλλες χώρες.

Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για την προστασία τόσο των εθνικών όσο και των κοινωνικών συμφερόντων, δημοσιονομικού ενδιαφέροντος πάντα, το οποίο επιτυγχάνεται μέσω της πρόληψης και της καταστολής.

Στόχος του τμήματος αυτού, είναι ο εντοπισμός παράνομων δραστηριοτήτων, συναλλαγών, αγαθών και υπηρεσιών και πραγματοποιούνται μέσω διαδικτύου με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και άλλων νέων τεχνολογιών.

Η υπηρεσία αυτή, πραγματοποιεί έρευνες στο διαδίκτυο και διαβιβάζει τα στοιχεία και τις πληροφορίες που δεν αξιοποιούνται επιχειρησιακά στο αρμόδιο Τμήμα της Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων για περαιτέρω επεξεργασία και αξιολόγηση, καθώς επίσης προχωρά σε επιτόπιους ελέγχους και έρευνες για τον εντοπισμό, την αποκάλυψη, καθώς και την τεκμηρίωση και την καταπολέμηση των οικονομικών εγκλημάτων και λοιπών παραβάσεων αρμοδιότητας του Σ.Δ.Ο.Ε.. Συνεργάζεται με τις αντίστοιχες συναρμόδιες υπηρεσίες της χώρας μας, αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τρίτων χωρών, προσπαθώντας να έχει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα σε θέματα αρμοδιότητας του Τμήματος.⁸⁶

⁸⁶ Κουτσούκος Χρήστος, Προϊστάμενος Γ' Τμήματος Σ.Δ.Ο.Ε., Προσωπική συνέντευξη, 05/05/2011).

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Όπως είδαμε στην ανάλυση που προηγήθηκε, σήμερα, την εποχή της παγκοσμιοποίησης και της αλματώδους ανάπτυξης του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, ακόμη και οι μεγαλύτεροι οικονομικοί σχηματισμοί, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, δεν έχουν καταλήξει με βεβαιότητα, στον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να φορολογούν αυτή την οικονομική δραστηριότητα.

Η ιδιομορφία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου σε σχέση με το συμβατικό εμπόριο, έγκειται στο ότι το Η/Ε, δημιουργεί μια σειρά προβλημάτων ως προς την εφαρμογή της φορολογίας, με αποτέλεσμα, να έχουμε από αυτή τη δραστηριότητα μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής.

Καθώς οι συναλλαγές μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου κατατάσσονται από τον ΟΟΣΑ στις τρεις παρακάτω μεγάλες κατηγορίες:

- 1) Παροχή υλικών αγαθών σε εταιρείες και φυσικά πρόσωπα
- 2) Παροχή υπηρεσιών και άυλων αγαθών από επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις
- 3) Παροχή υπηρεσιών και άυλων αγαθών από επιχειρήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές

και προκειμένου να εφαρμοσθούν όλες οι αρχές που υποστηρίζει ο ΟΟΣΑ, στις παραπάνω συναλλαγές, έτσι ώστε να έχουμε αποτελεσματικότερη

εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, θα πρέπει να διευθετηθούν και να ορισθούν αποτελεσματικές λύσεις και πρακτικές για τα κάτωθι προβλήματα:

- α) προσδιορισμός του τόπου επιβολής της φορολογίας
- β) νομικός χαρακτηρισμός των πράξεων που υπόκεινται σε φόρο
- γ) ακριβής προσδιορισμός του υπόχρεου σε φορολόγηση καταναλωτή

Για τον προσδιορισμό του τόπου επιβολής της φορολογίας θα μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη ο τόπος της κατανάλωσης.

Για το νομικό χαρακτηρισμό των πράξεων που υπόκεινται σε φόρο, ο ΟΟΣΑ προτείνει να θεωρούνται όλες οι διαδικτυακές πωλήσεις ως παροχή υπηρεσιών κι έτσι ο φόρος θα οφείλεται από τον καταναλωτή στον τόπο της κατανάλωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας. Η λύση που έχει υιοθετηθεί στην Ε.Ε. για την εφαρμογή του ΦΠΑ προβλέπει την εγγραφή σε μητρώο και των μη κοινοτικών επιχειρήσεων. Έτσι το πρόβλημα παύει να υφίσταται όταν πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων, αλλά όχι και στην περίπτωση που ο καταναλωτής είναι φυσικό πρόσωπο(ιδιώτης).

Στην Ε.Ε., οι σχετικές ρυθμίσεις για την επιβολή φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου αποσκοπούν:

- α) στην εξασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας στο διαδίκτυο καθώς και
- β) στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας στην επιβολή του ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο, με την προϋπόθεση να μην ανατρέπονται οι κανόνες που ήδη υφίστανται. Οι κατευθυντήριες αρχές αυτών των ρυθμίσεων συνίστανται:

- α) στη μη επιβολή νέου φόρου στο ηλεκτρονικό εμπόριο
- β) στη θεώρηση των διαδικτυακών συναλλαγών ως παροχή υπηρεσιών

γ) στην επιβολή του ΦΠΑ στις υπηρεσίες αυτές που καταναλώνονται εντός της Ε.Ε. (από όπου και αν προέρχονται).

δ) στην εφαρμογή και τη διαχείριση του φόρου καθώς και στη διασφάλιση του ελέγχου ως προς την ορθότητα αυτού.

Οι γενικές αρχές⁸⁷ από τις οποίες πρέπει να διέπεται το Ηλεκτρονικό Εμπόριο, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, απαιτούν περαιτέρω λήψη μέτρων από την Φορολογική Διοίκηση, η οποία όμως θα πρέπει να γνωρίζει και στη συνέχεια να προτείνει και να χρησιμοποιεί και η ίδια το διαδίκτυο. Προϋπόθεση για την σωστή εφαρμογή των παραπάνω, είναι η εξέλιξη του σημερινού συστήματος εντοπισμού των διαδικτυακών εμπορικών δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Βέβαια, όσο θα υφίσταται το καθεστώς της ανωνυμίας στο διαδίκτυο η φοροδιαφυγή θα είναι δεδομένη.

Μια λύση σε αυτό το πρόβλημα, θα μπορούσε να είναι η δημιουργία ενός διαδικτυακού πρωτοκόλλου, το οποίο θα παρείχε έναν αριθμό εγγραφής σε κάθε ηλεκτρονικό υπολογιστή που θα συνδέονταν σε αυτό. Το θέμα αυτό όμως χρήζει ιδιαίτερης προσοχής, καθώς όταν πρόκειται για ζητήματα φορολογίας ηλεκτρονικού εμπορίου, υπάρχει επιτακτική ανάγκη διαφύλαξης του βασικού χαρακτηριστικού του διαδικτύου, που δεν είναι άλλο από αυτό της «ελευθερίας». Το διαδίκτυο δημιουργήθηκε ως κατ' εξοχήν τόπος ελευθερίας και σε αυτό του το χαρακτηριστικό στηρίχθηκε και η αλματώδης ανάπτυξή του.

⁸⁷ COMMUNIQUÉ ON PRINCIPLES FOR INTERNET POLICY-MAKING OECD HIGH LEVEL MEETING ON THE INTERNET ECONOMY, 28-29 JUNE 2011 (Πρόσβαση 10/09/2011)

Σαφώς, αυτό δεν αντιπαρέρχεται της ανάγκης για επιβολή φορολογίας στις εμπορικές δραστηριότητες, οι οποίες πραγματοποιούνται στο διαδίκτυο.

Το διαδίκτυο δεν πρέπει να μεταβληθεί σε φορολογικό παράδεισο και αυτό είναι δυνατόν να επιτευχθεί με ιδιαίτερη προσοχή, διασφαλίζοντας με όλα όσα έχουμε αναφέρει παραπάνω, την υπαγωγή των διαδικτυακών δράσεων σε φορολογία, αλλά αποφεύγοντας την υιοθέτηση μηχανισμών, όπου θα είναι υπέρμετρα περιοριστικοί για τις ατομικές ελευθερίες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1)** ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΥ Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδ. Μπένος, Αθήνα 2005.
- 2)** ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΥ Θ., ΛΙΑΝΟΥ Θ., ΜΠΕΝΟΥ Θ., ΤΣΕΚΟΥΡΑ Γ., ΧΑΤΖΗΠΡΟΚΟΠΙΟΥ Μ., ΧΡΗΣΤΟΥ Γ., Εισαγωγή στην ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ- Εκδ.ΜΠΕΝΟΣ, Αθήνα 1998.
- 3)** ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗ Π., ΚΟΥΚΟΒΙΝΗ Β., Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη, Έκδοση ΙΑ΄, Αθήνα 2005.
- 4)** CHISSICK M. – KELMAN A., Electronic Commerce: Law and Practice, London, Sweet and Maxwell, 2002.
- 5)** ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Ε., Η Φορολογία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Α.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα- Κομοτηνή 2007.
- 6)** ΙΓΓΛΕΖΑΚΗΣ Ι., Το Νομικό Πλαίσιο του Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσ/κη 2003.
- 7)** ΚΑΒΑΛΑΚΗΣ Γ., Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Τόμος Α, Εκδόσεις Δεδεμάδης, Αθήνα 2009.
- 8)** ΚΑΤΣΟΥΛΑΚΟΣ Γ., Νέα Οικονομία, Διαδίκτυο και Ηλεκτρονικό Εμπόριο, Εκδόσεις Κέρκυρα, Αθήνα, Νοέμβριος 2001.
- 9)** ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΑ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ Δ.Ο.Υ.,ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, Φορολογική Επιθεώρηση, Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου, ΕΚΔΟΤΗΣ: Γρίβας Ι. Πρόεδρος ΠΟΕ-ΔΟΥ, ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ, Αθήνα 2006, Τόμος Α.
- 10)** ΣΠΥΡΙΔΑΚΗ Π. , Προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια και τρόποι κάλυψής τους, (ΑΡΘ.16-19 Ν.2238 /94), 2010, Διπλωματική εργασία, ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.
- 11)** ΣΤΕΦΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΣΤ., ΕΛΛΗΝΩΝ ΘΕΣΜΙΑ, Πολιτειακές και πολιτικές λειτουργίες στην αρχαία Ελλάδα, Εκδόσεις Α.Α.ΛΙΒΑΝΗ, Αθήνα 2004.

12) ΤΡΙΠΙΔΑΚΗΣ Ι., Η Έννοια της «μονίμου εγκαταστάσεως» στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, Εκδ.:Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 2002.

13) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις και από Ελευθέρια Επαγγέλματα, Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2009, Τεύχος 718, Ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών, ΑΘΗΝΑ 2009.

14) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ, Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2000, Τεύχος 615, Αθήνα 2000.

15) ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ Θ.– ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., Φορολογική Νομοθεσία, Εκδ.: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα 2006.

ΝΟΜΟΙ- Π.Δ.- ΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ- κ.λπ.

16) Ν. 1642/86, άρθρο 3 “ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ Φ.Π.Α.”(όπως αυτό τροποποιήθηκε με το νόμο 3193/2003), ΦΕΚ Β' 3/8.1.88

17) Ν.2238/94, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ΦΕΚ Α'151/19.09.1994

18) Ν.2251/1994, (ΦΕΚ 191 Α' / 16 Νοεμβρίου 1994)

19) Κοινοτική οδηγία: COM97/1997

20) ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, Ανακοίνωση για: « ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ», COM 374/1998, Βρυξέλλες, 17.06.1998

21) Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Οδηγία 2000/31/ΕΚ, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8^{ης} Ιουνίου 2000, 12.07.2000, EL, (L178/1, 1780000717eI00010016.pdf)

22) Ν.2859/2000, «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» [Τελευταία κωδικοποίηση με το νόμο : 4002/2011 την 2011-08-18], ΦΕΚ 248 Α'

23) Ν.3842/10, “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)”, ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010

24) Ν.4002/11, “Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου. Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση. Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης”, ΦΕΚ Α' 180/22.8.2011

ΟΟΣΑ

25) ΟΟΣΑ: OECD, Business and Industry Advisory Committee, “Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers”, Discussion Document, Turku, November 1997.

[www.oecd.org/officialdocuments/\[PDF\]Unclassified DSTI/ICCP\(98\)13/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/[PDF]Unclassified_DSTI/ICCP(98)13/FINAL)
- OECD.

26) ΟΟΣΑ: OECD, Report by the Committee on Fiscal Affairs, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A borderless World : Realizing the Potential of Electronic Commerce”, Ottawa, 8 Oct.1998.

www.oecd.org/dataoecd

27) ΟΟΣΑ: ΟΟΣΑ, ΓΡΑΠΤΗ ΕΡΩΤΗΣΗ E-3157/00 υποβολή: Gerhard Hager (NI) προς την Επιτροπή. Η φορολόγηση των ηλεκτρονικών διανομών, *Επίσημη Εφημερίδα αριθ. 174 Ε της 19/06/2001 σ. 0021 – 0022*, EUR-Lex - 92000E3157 - EL, eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do

28) ΟΟΣΑ: COMMUNIQUE ON PRINCIPLES FOR INTERNET POLICY-MAKING OECD HIGH LEVEL MEETING ON THE INTERNET ECONOMY, 28-29 JUNE 2011

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ (INTERNET)

29) Μύθοι και πραγματικότητα για το e-commerce στην Ελλάδα, Μελέτη της εταιρείας συμβούλων Strategic International S.A.,2001(pdf)

30) Zheng Q., Li Shundong, Han Yi, Dong Jinchun, Yan Lixiang, Qin Jun, E-commerce and Tax, The concept of tax jurisdiction, (fulltext.pdf)

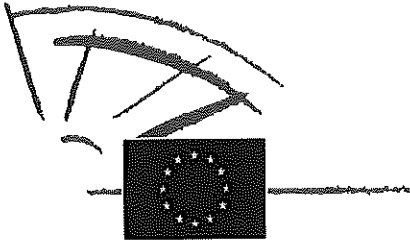
- 31)** Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΟΥ ΣΟΛΩΝΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΚΡΙΣΗ, εφημερίδα έθνος, Παρασκευή 1 Απριλίου, <http://ellanodikis.blogspot.com/2011/04/h-kai-h.html>)
- 32)** ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Φορολογία, :
<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>
- 33)** ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Επιτροπή Αναφορών,
www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/.../peti/cm/.../791837el.pdf
- 34)** ΠΕΡΡΟΥ Κ., Τα δικαιώματα (Royalties) στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου,
www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/royalties.xrid2001.pdf
- 35)** ΒΙΚΙ ΠΑΙΔΕΙΑ, Διπλή Φορολόγηση, <http://el.wikipedia.org/wiki>
- 36)** η-Επιχειρείν, *Τεχνολογίες και τεχνολογικά πρότυπα για το ηλεκτρονικό εμπόριο*, <http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html>
- 37)** Go-online, Ε-επιχειρείν, <http://www.go-online.gr/ebusiness/special>
- 38)** Α. ΤΣΟΥΚΑΣ, *Ηλεκτρονικό εμπόριο και φορολόγηση ηλεκτρονικών υπηρεσιών*, <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=19860>
- 39)** Εφημερίδα Ναυτεμπορική, Ηλεκτρονικό Εμπόριο, **Επιμέλεια:** Hellas On Line, <http://www.naftemporiki.gr/e-commerce>
- 40)** Πραματάρη Κ., ΟΦΕΛΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ,
<http://www.ebusinessforum.gr/print>
- 41)** Φορτσάκης Θ., Ζητήματα Φορολογίας Ηλεκτρονικού Εμπορίου, Προφορική Εισήγηση, www.eofn.gr/attachments/084_fortsakis.pdf
- 42)** Go- online, η-Επιχειρείν,
http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=550
- 43)** Go Online, Η-Επιχειρείν,
http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=551
- 44)** Ναυτεμπορική, Η διεξόδος του Internet και των νέων τεχνολογιών στην Ελλάδα το 2006/2007, Επιμέλεια: go-online.gr,
http://www.go-online.gr/ebusiness/specials/article.html?article_id=1781
- 45)** ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, Φ.Π.Α.,
http://el.wikipedia.org/wiki/Φόρος_Προστιθέμενης_Αξίας

46) ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, <http://www.opengov.gr/minfin/?p=729>

47) Feindt S.- Culpin I., Electronic Commerce and secure telecommunications, Draft Final Report to STOA, 8 May 1998, pdf

П А Р А Р Т Н М А

A



ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ 2009 - 2014
Επιτροπή Αναφορών
25.9.2009

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΠΡΟΣ ΤΑ ΜΕΛΗ

Θέμα: Αναφορά 0666/2008, του Gert Vercauteren, βελγικής ιθαγένειας, σχετικά με τις συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολόγησης και τη λειτουργία τους στην Κοινότητα

1. Περίληψη της αναφοράς

Ο αναφέρων δηλώνει ότι οι συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι καθοριστικής σημασίας για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών, των κεφαλαίων και των εργαζομένων. Επισημαίνει ότι η ΕΕ έχει ήδη λάβει μέτρα στον τομέα της άμεσης φορολόγησης, όπως την οδηγία για τις αποταμιεύσεις και την κοινοτική νομοθεσία για τα μερίσματα, τους τόκους και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Ο αναφέρων ζητεί από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο να μεριμνήσει για: (1) την κατάρτιση μιας οδηγίας σύμφωνα με την οποία, όταν δεν υπάρχει συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης μεταξύ δύο κρατών μελών, θα εφαρμόζεται η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ ως διμερής συμφωνία· (2) την ενσωμάτωση των κανόνων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης σε μια ενιαία ευρωπαϊκή οδηγία· (3) την εξουσιοδότηση της Επιτροπής να συνάπτει πολυμερείς συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης εξ ονόματος όλων των κρατών μελών.

2. Παραδεκτό

Χαρακτηρίστηκε παραδεκτή στις 20 Οκτωβρίου 2008. Η Επιτροπή κλήθηκε να παράσχει πληροφορίες (άρθρο 192, παράγραφος 4, του Κανονισμού).

3. Απάντηση της Επιτροπής, που ελήφθη στις 17 Δεκεμβρίου 2008.

PE418.077REV. 2/6 CM\791837EL.doc

EL

Οι φορολογικές συμβάσεις: γενικές αρχές

Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και της περιουσίας συνιστούν την κύρια πηγή του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Το σύνολο των συμβάσεων αυτών –κατά κανόνα διμερών– αποτελεί ένα σημαντικό δίκτυο που συνδέει όλα τα κράτη του κόσμου.

Στόχος τους είναι η επίλυση διαφορών που προκύπτουν από την αλληλοεπικάλυψη φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ κρατών. Οι εν λόγω διαφορές οφείλονται στη συντρέχουσα εφαρμογή των ίδιων φορολογικών αρχών από διαφορετικές χώρες. Πράγματι, η διεθνής φορολογία βασίζεται στον συνδυασμό δύο αρχών: της αρχής της πηγής και της αρχής

της φορολογικής κατοικίας. Ωστόσο, οι εν λόγω ομόφωνα αναγνωρισμένες και εφαρμοζόμενες αρχές οδηγούν αναπόφευκτα σε συγκρούσεις δικαιοδοσιών: δεν υπόκεινται μόνον οι κάτοικοι εσωτερικού στην εθνική φορολόγηση του εισοδήματός τους από αλλοδαπή πηγή, αλλά και οι κάτοικοι εξωτερικού οφείλουν να καταβάλλουν εθνικό φόρο για τα εισοδήματά τους από ημεδαπή πηγή. Δεδομένου ότι οι περισσότερες χώρες εφαρμόζουν ταυτόχρονα αυτές τις δύο αρχές, ενδέχεται –μάλλον συχνά– να αλληλεπικαλύπτονται οι αντίστοιχες φορολογίες. Ως εκ τούτου, σκοπός των διμερών φορολογικών συμβάσεων είναι να διευκολύνουν τις διεθνείς συναλλαγές, καταργώντας τη διπλή φορολόγηση που απορρέει από την εν λόγω αλληλοεπικάλυψη.

Οι φορολογικές συμβάσεις τηρούν τις προδιαγραφές, τα πρότυπα (κυρίως τα πρότυπα που εκπόνησαν τα Ηνωμένα Έθνη και ο ΟΟΣΑ) και τις αρχές που έχουν θεσπιστεί και αναγνωριστεί σε διεθνές επίπεδο.

Οι φορολογικές συμβάσεις των κρατών μελών της Ε.Ε.

Εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δίκτυο των διμερών συμβάσεων έχει εξελιχθεί ταχύτατα τα τελευταία χρόνια.

Το δίκτυο των φορολογικών συμβάσεων μεταξύ των 15 παλαιότερων κρατών μελών της ΕΕ είχε ολοκληρωθεί ήδη από την 1η Ιανουαρίου 2005. Μολονότι τα 12 νέα κράτη μέλη δεν είχαν καμία υποχρέωση να συνάψουν φορολογικές συμβάσεις με τους λοιπούς εταίρους της ΕΕ πριν από την ένταξή τους και παρότι οι φορολογικές συμβάσεις δεν περιλαμβάνονταν – επισήμως– στον φορολογικό τομέα του κοινοτικού κεκτημένου, την 1η Ιανουαρίου 2009, 11 μόνον από τις 351 δυνητικές διμερείς φορολογικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ δεν θα έχουν τεθεί ακόμα σε ισχύ.

Οι φορολογικές συμβάσεις συνιστούν ένα πολύ σημαντικό μέσο για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αλλά, επί του παρόντος, το θέμα αυτό δεν έχει πλαισιωθεί ακόμα νομοθετικά από τον κοινοτικό νομοθέτη. Επιπλέον, δεν υπάρχει ευρωπαϊκή πρότυπη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής

φορολόγησης: όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ εμπνέονται από την πρότυπη σύμβαση που κατάρτισε ο ΟΟΣΑ (μέλη του οποίου είναι επίσης τα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ).

Οι φορολογικές συμβάσεις και το κοινοτικό δίκαιο

Το κοινοτικό δίκαιο υπερισχύει των εν λόγω συμφωνιών διεθνούς δικαίου μεταξύ κρατών μελών, αναγνωρίζει, ωστόσο, ρητώς τον ρόλο και τη σημασία τους. Ρητές αναφορές στις αρχές που ορίζονται σε διμερείς συμβάσεις δεν απαντώνται μόνο στο άρθρο 293 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καλεί τα κράτη μέλη να διεξάγουν διαπραγματεύσεις «(...) για να εξασφαλίσουν (...) την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας», αλλά και σε αρκετές οδηγίες (βλ. κυρίως οδηγία 90/434/ΕΚ, «συγχωνεύσεις» και οδηγία 90/435/ΕΟΚ, «μητρικές / θυγατρικές»), γεγονός που συμβάλλει, κατά κάποιον τρόπο, στην ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου.

Παρόλα αυτά, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οι σχέσεις μεταξύ του κοινοτικού δικαίου και του συμβατικού δικαίου έχουν αποδειχθεί επανειλημμένως συγκρουόμενες. Στην πραγματικότητα, τα δύο αυτά τμήματα του δικαίου ανταποκρίνονται σε διαφορετικούς στόχους, αλλά αφορούν, επίσης, και διαφορετική λογική. Ειδικότερα, το συμβατικό δίκαιο αναφέρεται κατά κύριο λόγο στη ρύθμιση των διακρατικών σχέσεων, μέσω ανακατανομής της φορολογικής εξουσίας των συμβαλλομένων κρατών, ενώ το κοινοτικό φορολογικό δίκαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του μείζονος προγράμματος δημιουργίας μιας ενιαίας αγοράς, χωρίς εσωτερικά σύνορα.

Εντούτοις, όπως έχει κατ' επανάληψη αποφανθεί το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, παρά την έλλειψη μέτρων εναρμόνισης, καίτοι «(...) ο τομέας των άμεσων φόρων δεν εμπίπτει καθαυτός στο πεδίο αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση της εναπομένουσας σ' αυτά αρμοδιότητας» (υπόθεση C-279/93, Schumacker, σημείο 21).

Από πλευράς κοινοτικού δικαίου, οι φορολογικές συμφωνίες πρέπει να πληρούν κυρίως τις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς σχετικά με τη μη διακριτική μεταχείριση και τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες, όπως ορίζονται στη Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Εν προκειμένω, ορισμένες αποφάσεις του ΔΕΚ (1) κατέδειξαν περιπτώσεις διακριτικής μεταχείρισης πολιτών και επιχειρήσεων της Κοινότητας, η οποία απορρέει από διατύπωση και/ή εφαρμογή των συμβάσεων που αντιβαίνουν στις αρχές της Συνθήκης. Αποφαινόμενο κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο απαιτεί την προσαρμογή ορισμένων διατάξεων των συμβάσεων σχετικά με την κατάργηση της διπλής φορολογίας ή των εθνικών εκτελεστικών διατάξεων σύμφωνα με τις συγκεκριμένες αρχές.

Οι φορολογικές συμβάσεις εντός της εσωτερικής αγοράς

Η ανάγκη να αποσαφηνιστεί και να καταστεί συμβατό προς την Κοινότητα και το κοινοτικό δίκαιο το καθεστώς των φορολογικών σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών δεν συνιστά απαίτηση που προέκυψε πρόσφατα. Ήδη από τη δεκαετία του '60, η επιτροπή Neumarck μελέτησε το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης εντός της κοινής αγοράς και τόνισε τη σημασία της μεταρρύθμισης του συστήματος των διμερών συμβάσεων. Στα συμπεράσματά της, η εν λόγω επιτροπή πρότεινε τη σύναψη μιας πολυμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Προσφάτως, και στο πλαίσιο της γενικής στρατηγικής της σχετικά με τα διασυνοριακά φορολογικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα φυσικά πρόσωπα και οι επιχειρήσεις που 1 Βλ., επί παραδείγματι, την απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, υπόθεση C-58/01 (Océ Van der Grinten), σημείο 54· της 12ης Δεκεμβρίου 2002, υπόθεση C-385/00 (F.W.L. de Groot κατά Staatssecretaris van Financiën), σημεία 84, 94, 99 και εξής· της 8ης Μαρτίου 2001, υπόθεση 397/98 (Metallgesellschaft), σημείο 71 και εξής· της 18ης Νοεμβρίου 1999, υπόθεση C- 200/98 (X AB και Y AB), σημεία 10 και 31. ασκούν τη δραστηριότητά τους στην εσωτερική αγορά, η Επιτροπή ξεκίνησε ενδελεχή μελέτη των δυνητικών περιπτώσεων ασυμβατότητας μεταξύ της Συνθήκης ΕΚ και των διμερών συμβάσεων (στον τομέα της διπλής φορολόγησης) που έχουν συνάψει τα κράτη μέλη μεταξύ τους καθώς και με τρίτες χώρες.

Τον Ιούνιο του 2005, η Επιτροπή παρουσίασε, σε έγγραφο εργασίας που είναι διαθέσιμο στον ιστότοπό της (1), μια γενική ανάλυση των προβλημάτων σε ό,τι αφορά τις φορολογικές συμβάσεις, όπου εξετάζονται κυρίως οι επιδράσεις ορισμένων αποφάσεων του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον εν λόγω τομέα, καθώς και πιθανές λύσεις, όπως η κατάρτιση μιας ειδικής για την ΕΕ έκδοσης της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ, ή η δημιουργία μιας πολυμερούς φορολογικής σύμβασης που θα εφαρμόζεται στο επίπεδο της ΕΕ.

Τον Νοέμβριο του 2006, το θέμα των φορολογικών συμβάσεων αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής διάσκεψης με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ομάδας εργασίας IV – άμεση φορολογία.

Οι φορολογικές συμβάσεις και το δικαίωμα πρωτοβουλίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Η Επιτροπή αναγνωρίζει το κύρος των επιχειρημάτων του αναφέροντα και φρονεί ότι μια κοινοτική νομοθετική πράξη –και ιδίως μια οδηγία– ή μια πολυμερής σύμβαση θα μπορούσε να αποτελέσει μακροπρόθεσμο στόχο. Εντούτοις, λαμβάνοντας υπόψη ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει πρωτίστως στις αρμοδιότητες των κρατών μελών και στις αρχές της επικουρικότητας και της ομοφωνίας που διέπουν την κοινοτική φορολογία, προτιμά επί του παρόντος να υιοθετήσει μια πιο πραγματιστική άποψη, βασιζόμενη στο υφιστάμενο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων.

Εκτιμά δε ότι είναι απολύτως εφικτή η ανεύρεση ικανοποιητικής λύσης στα πλέον επείγοντα προβλήματα που ανακύπτουν σε ό,τι αφορά την εσωτερική αγορά, μέσω της ενίσχυσης του συντονισμού των εθνικών και των

συμβατικών φορολογικών διατάξεων και μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών επίλυσης των διαφορών.

Έχοντας, ωστόσο, πλήρη επίγνωση του αντίκτυπου των συμβάσεων στην εσωτερική αγορά, η Επιτροπή προτίθεται να ξεκινήσει τον Ιανουάριο του 2009 δημόσια διαβούλευση που θα

αφορά τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα, προκειμένου να συλλέξει πραγματικά στοιχεία σχετικά με τα εμπόδια που δεν επιτυγχάνουν να άρουν οι φορολογικές συμβάσεις, καθώς και σχετικά με τον υφιστάμενο μηχανισμό για την αποφυγή και την κατάργηση της διπλής φορολόγησης.

Εν συνεχεία, η Επιτροπή θα καταρτίσει ανακοίνωση, η οποία θα συνοψίζει τις πληροφορίες που θα έχει συλλέξει και θα υποδεικνύει τη συνέχεια που προτίθεται να δώσει η Επιτροπή στο θέμα αυτό.

4. Απάντηση της Επιτροπής, που ελήφθη στις 25 Σεπτεμβρίου 2009.

Οι φορολογικές συμβάσεις: γενικές αρχές

Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης αποσκοπούν στην επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από την αλληλοεπικάλυψη φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ κρατών. Ο σκοπός των διμερών φορολογικών συμβάσεων είναι να διευκολύνουν τις διεθνείς συναλλαγές, καταργώντας τη διπλή φορολόγηση που απορρέει από την εν λόγω αλληλοεπικάλυψη.

Γενικά, οι φορολογικές συμβάσεις τηρούν τα πρότυπα (κυρίως τα πρότυπα που εκπόνησαν ο ΟΟΣΑ και τα Ηνωμένα Έθνη) και τις αρχές που έχουν θεσπιστεί και αναγνωριστεί σε διεθνές επίπεδο.

Οι φορολογικές συμβάσεις των κρατών μελών της ΕΕ

Επί του παρόντος, η αποφυγή ή η κατάργηση της διπλής φορολόγησης εντός της ΕΕ διασφαλίζεται, κατά κύριο λόγο, από το δίκτυο των διμερών φορολογικών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών. Την 1η Ιουλίου 2009, το δίκτυο αυτό είχε σχεδόν ολοκληρωθεί πλήρως, καθώς μόνον 11 από τις 351¹ φορολογικές συμβάσεις που μπορούν δυνητικά να συνάψουν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν είχαν ακόμη τεθεί σε ισχύ (βλέπε συνημμένο πίνακα).

1 Στην πραγματικότητα ο αριθμός είναι 349, εάν ληφθεί υπόψη η σύμβαση μεταξύ των σκανδιναβικών χωρών περί αποφυγής της διπλής φορολόγησης όσον αφορά τη φορολογία του εισοδήματος και της περιουσίας της 23ης Σεπτεμβρίου 1996, η οποία αντικαθιστά τις δυνητικές διμερείς συμβάσεις μεταξύ της Δανίας, της Φινλανδίας και της Σουηδίας.

1 .<http://eurlex.europa.eu/Notice.do?val=163274:cs&lang=fr&list=163274:cs,&pos=1&page=1&nbl=1&pgs=10&hw>

[europa.eu/Notice.do?val=163274:cs&lang=fr&list=163274:cs,&pos=1&page=1&nbl=1&pgs=10&hw](http://eurlex.europa.eu/Notice.do?val=163274:cs&lang=fr&list=163274:cs,&pos=1&page=1&nbl=1&pgs=10&hw)
[ords=&checktexte=checkbox&visu=#texte](http://eurlex.europa.eu/Notice.do?val=163274:cs&lang=fr&list=163274:cs,&pos=1&page=1&nbl=1&pgs=10&hw)

CM\791837EL.doc 5/6 PE418.077REV.

Οι φορολογικές συμβάσεις μπορούν να αποτελέσουν ένα σημαντικό μέσο για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς αλλά, επί του παρόντος, τα μόνα αρμόδια να τις διαπραγματεύονται είναι τα κράτη μέλη και όχι ο κοινοτικός νομοθέτης.

Επιπλέον, δεν υπάρχει ευρωπαϊκή πρότυπη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, αν και όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ εμπνέονται από το υπόδειγμα του ΟΟΣΑ.

Οι φορολογικές συμβάσεις και το κοινοτικό δίκαιο

Από πλευράς κοινοτικού δικαίου, οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις πρέπει να πληρούν κυρίως τις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς σχετικά με τη μη διακριτική μεταχείριση και τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες, όπως ορίζονται στη Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Έτσι, ορισμένες αποφάσεις του ΔΕΚ κατέδειξαν περιπτώσεις διακριτικής μεταχείρισης πολιτών και επιχειρήσεων της Κοινότητας, η οποία απορρέει από διατύπωση και/ή εφαρμογή των συμβάσεων που αντιβαίνουν στις αρχές της Συνθήκης.

Οι φορολογικές συμβάσεις και το δικαίωμα πρωτοβουλίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Η Επιτροπή αναγνωρίζει το κύρος των επιχειρημάτων του αναφέροντα.

Εν προκειμένω, το 2005 εξετάστηκαν ήδη αρκετές δυνατές κατευθύνσεις από κοινού με τα κράτη μέλη, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης μιας ειδικής για την ΕΕ έκδοσης της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, ή της δημιουργίας μιας πολυμερούς φορολογικής σύμβασης που θα εφαρμόζεται στο επίπεδο της ΕΕ. Τον Νοέμβριο του 2006, το

θέμα των φορολογικών συμβάσεων τέθηκε επίσης στην ημερήσια διάταξη ειδικής διάσκεψης με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ομάδας εργασίας IV – άμεση φορολογία.

Επιπλέον, στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας συντονισμού των φορολογικών συστημάτων που ξεκίνησε τον Δεκέμβριο του 2006, οι υπηρεσίες της Επιτροπής μελετούν επί του παρόντος τα μέτρα που θα μπορούσαν να ληφθούν, κυρίως υπό το φως των νέων διεθνών εξελίξεων, όπως το νέο άρθρο 25, παράγραφος 5, της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με τη διαδικασία διαιτησίας. Μια πραγματιστική προσέγγιση θα μπορούσε να συνίσταται στη βελτίωση των διαδικασιών επίλυσης διαφορών, βάσει του υφιστάμενου συμβατικού δικτύου.

Για παράδειγμα, η ρήτρα διαιτησίας που προβλέπεται από τη Σύμβαση της 23ης Ιουλίου 1990 (90/436/ΕΟΚ)¹ περιορίζεται επί του παρόντος στις περιπτώσεις διπλής φορολόγησης που συνδέονται με τις τιμές μεταβίβασης, αλλά θα μπορούσε να επεκταθεί και σε άλλες φορολογικές διαφορές.

Επιπλέον, θα μπορούσε να εξεταστεί επίσης η βελτίωση του συντονισμού της συμβατικής πολιτικής των κρατών μελών.

Υπό το πρίσμα αυτών των εξελίξεων, ένα κοινοτικό νομοθετικό μέσο –και ιδίως μια οδηγία – ή μια πολυμερής σύμβαση θα μπορούσε να αποτελέσει έναν επιθυμητό στόχο σε πιο μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Ωστόσο, δεδομένης της αρχής της επικουρικότητας, της καταρχήν αρμοδιότητας των κρατών μελών σε ζητήματα άμεσης φορολογίας και του κανόνα ομοφωνίας στον τομέα αυτόν σε κοινοτικό επίπεδο, η Επιτροπή θεωρεί ότι βραχυπρόθεσμα θα ήταν προτιμότερο να εξεταστεί μια λύση που θα μπορούσε επωφελώς να βασιστεί στο υφιστάμενο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων

Έτσι, εκτιμά πως είναι εφικτό να βρεθεί μια ικανοποιητική λύση στα πλέον επείγοντα προβλήματα που ανακύπτουν σε ό,τι αφορά την εσωτερική αγορά, μέσω της βελτίωσης του συντονισμού των εθνικών και συμβατικών φορολογικών διατάξεων και μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών επίλυσης των διμερών διαφορών.

Για τον λόγο αυτόν, έχοντας επίγνωση του αντίκτυπου των διμερών συμβάσεων στην εσωτερική αγορά, οι υπηρεσίες της Επιτροπής εξετάζουν τη σκοπιμότητα έναρξης δημόσιας διαβούλευσης προκειμένου να συλλέξουν πραγματικά στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, σχετικά με τις δυσκολίες που εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν οι φορολογούμενοι, παρά τις υφιστάμενες φορολογικές συμβάσεις και τους υπάρχοντες μηχανισμούς περιορισμού και κατάργησης της διπλής φορολόγησης. Η εν λόγω δημόσια διαβούλευση θα επιτρέψει στην Επιτροπή να προετοιμάσει καλύτερα μια ενδεχόμενη πολιτική πρωτοβουλία σε αυτόν τον τομέα.

1

http://eurlex.europa.eu/Notice.do?val=163274:cs&lang=el&list=163274:cs,&pos=1&page=1&nbl=1&pgs=10&hwords=&checktexte=checkbox&visu=#text_

PE418.077REV

CM\791837EL.doc

EL

B

ΣΥΜΒΑΣΗ για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)

ΤΑ ΥΨΗΛΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΣΤΗ ΣΥΝΘΗΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ,

ΕΠΙΘΥΜΩΝΤΑΣ να θέσουν σε εφαρμογή το άρθρο 220 της συνθήκης, σύμφωνα με το οποίο έχουν αναλάβει τη δέσμευση να αρχίσουν διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν, προς όφελος των κατοίκων τους, την εξάλειψη της διπλής φορολογίας,

ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΣ ΥΠΟΨΗ τη σημασία της εξάλειψης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

ΑΠΟΦΑΣΙΣΑΝ να συνάψουν την παρούσα σύμβαση και όρισαν προς το σκοπό αυτό ως πληρεξουσίους:

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΩΝ ΒΕΛΓΩΝ:

Philippe de SCHOUTHEETE de TERVARENT,

Πρέσβυς-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΗΣ ΔΑΝΙΑΣ:

Niels HELVEG PETERSEN,

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ

ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ: Theo WAIGEL,

Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών,

Juergen TRUMPF,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Ιωάννης ΠΑΛΑΙΟΚΡΑΣΣΑΣ,

Υπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΗΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ:

Carlos SOLCHAGA CATALÁN,

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΓΑΛΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Jean VIDAL,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

Albert REYNOLDS,

Υπουργός Οικονομικών

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΤΑΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Stefano DE LUCA,

Υφυπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΥΨΗΛΟΤΗΣ Ο ΜΕΓΑΛΟΣ ΔΟΥΚΑΣ ΤΟΥ
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ:

Jean-Claude JUNCKER,

Υπουργός Προϋπολογισμού, Υπουργός Οικονομικών,

Υπουργός Εργασίας-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΩΝ ΚΑΤΩ ΧΩΡΩΝ:

P. C. NIEMAN,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Miguel BELEZA,

Υπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ
ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΒΡΕΤΑΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΑΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

David H. A. HANNAY KCMG,

Πρέσβυς,

ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ, συνελθόντες στο πλαίσιο του Συμβουλίου, και μετά την
ανταλλαγή των πληρεξουσίων εγγράφων τους, που βρέθηκαν εντάξει,

ΣΥΜΦΩΝΗΣΑΝ ΤΑ ΕΞΗΣ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ^

Άρθρο 1

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται όταν, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη που περιλαμβάνονται στα κέρδη μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους συμπεριλαμβάνονται ή είναι πιθανόν να συμπεριληφθούν και στα κέρδη μιας επιχείρησης άλλου συμβαλλόμενου κράτους, λόγω του γεγονότος ότι οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 και εφαρμόζονται είτε άμεσα είτε σε αντίστοιχες διατάξεις της νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους δεν τηρήθηκαν.

2. Για την εφαρμογή της παρούσης σύμβασης, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης συμβαλλόμενου κράτους η οποία ευρίσκεται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος θεωρείται ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο ευρίσκεται.

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης και όταν κάποια από τις σχετικές επιχειρήσεις είχε ζημίες αντί κερδών. ^

Άρθρο 2

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος.

2. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση είναι, συγκεκριμένα, οι εξής:

α) Στο Βέλγιο:

- impot des personnes physiques/personenbelasting,
- impot des societes/vennootschapsbelasting,
- impot des personnes morales/rechtspersonenbelasting,
- impot des non-residents/belasting der niet-verblijfhouders,
- taxe communale et taxe d'agglomeration additionnelles a l'impot des personnes physiques/aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting-

β) στη Δανία:

- selskabsskat,
- indkomstskat til staten,
- kommunal indkomstskat,
- amtskommunal indkomstskat,
- saerlig indkomstskat,
- kirkeskat,
- udbytteskat,
- renteskat,
- royaltyskat,
- frigorelsesafgift-

γ) στη Γερμανία:

- Einkommensteuer,
- Koerperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer, εφόσον τη βάση υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελούν τα κέρδη χρήσεως-

δ) στην Ελλάδα:

- φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,
- εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης-

ε) στην Ισπανία:

- impuesto sobre la renta de las personas fisicas,
- impuesto sobre sociedades-

στ) στην Γαλλία:

- impot sur le revenu,
- impot sur les societes-

ζ) στην Ιρλανδία:

- income tax,
- corporation tax-

η) στην Ιταλία:

- imposta sul reddito delle persone fisiche,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche,
- imposta locale sui redditi-

θ) στο Λουξεμβούργο:

- impot sur le revenu des personnes physiques,
- impot sur le revenu des collectivites,
- impot commercial, εφόσον τη βάση υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελούν τα κέρδη χρήσεως-

ι) στις Κάτω Χώρες:

- inkomstenbelasting,
- vennootschapsbelasting-

κ) στην Πορτογαλία:

- imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,
- derrama para os municipios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas-

λ) στο Ηνωμένο Βασίλειο:

- income tax,
- corporation tax.

3. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται επίσης στους πανομοιότυπους ή ανάλογους φόρους που ενδέχεται να θεσπιστούν μετά την ημερομηνία υπογραφής της, οι οποίοι θα προσετίθεντο ή θα αντικαταθιστούσαν τους σημερινούς φόρους. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών αλληλοενημερώνονται όσον αφορά τις τροποποιήσεις που επέρχονται στις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Τμήμα 1

Ορισμοί ^

Άρθρο 3

1. Κατά την έννοια της παρούσας σύμβασης ο όρος "αρμόδια αρχή" αναφέρεται στις κατωτέρω αρχές:

- στο Βέλγιο:

le Ministre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του
le Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Δανία:

Skatteministeren ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Γερμανία:

Der Bundesminister der Finanzen ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ελλάδα:

Στον Υπουργό των Οικονομικών ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ισπανία:

El Ministro de Economia y Hacienda ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Γαλλία:

Le Ministre charge du Budget ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ιρλανδία:

The Revenue Commissioners ή σε εξουσιοδοτημένους εκπρόσωπους τους,

- στην Ιταλία:

Il Ministro delle Finanze ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στο Λουξεμβούργο:

Le Ministre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στις Κάτω Χώρες:

De Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Πορτογαλία:

O Ministro das Financas ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στο Ηνωμένο Βασίλειο:

The Commissioners of Inland Revenue ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.

2. Εκτός αν από τα συμφραζόμενα προκύπτει άλλως, οι όροι εκείνοι οι οποίοι δεν ορίζονται στην παρούσα σύμβαση έχουν την ίδια έννοια όπως και στο κείμενο της σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Τμήμα 2

Αρχές που εφαρμόζονται στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και καταλογισμού κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση ^

Άρθρο 4

Η εφαρμογή της παρούσας σύμβασης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. Όταν:

α) μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση,

στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους και, σε καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους ή που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής.

2. Όταν μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο έδαφος αυτού του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση, ανέπτυξε δραστηριότητες πανομοιότυπες ή ανάλογες υπό συνθήκες πανομοιότυπες ή ανάλογες και συνεργαζόταν τελείως ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση. ^

Άρθρο 5

Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, κατ' εφαρμογή των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4, ενημερώνει εγκαίρως την επιχείρηση για την πρόθεσή του και της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση, ούτως ώστε να μπορέσει και αυτή να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο συμβαλλόμενο κράτος.

Ωστόσο, το συμβαλλόμενο κράτος που παρέχει τέτοιες πληροφορίες δεν πρέπει να παρεμποδίζεται να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη διόρθωση.

Αν, μετά την ανακοίνωση των σχετικών πληροφοριών, οι δύο επιχειρήσεις και το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεχθούν τη διόρθωση, τα άρθρα 6 και 7 δεν εφαρμόζονται.

Τμήμα 3

Διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διαιτητική διαιτησία ^

Άρθρο 6

1. Όταν, σε μία από τις περιπτώσεις που εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση δυνάμει του άρθρου 1, μια επιχείρηση κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 δεν έχουν τηρηθεί, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερομένων συμβαλλόμενων κρατών, να υποβάλλει την υπόθεσή της στην αρμόδια αρχή του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της. Η υπόθεση πρέπει

να υποβληθεί σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση του μέτρου το οποίο συνεπάγεται ή ενδέχεται να συνεπάγεται διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1.

Η επιχείρηση ενημερώνει ταυτόχρονα την αρμόδια αρχή κάθε άλλου συμβαλλόμενου κράτους που μπορεί να αφορά η υπόθεση. Στη συνέχεια, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμέσως τις αρμόδιες αρχές των άλλων αυτών συμβαλλόμενων κρατών.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν η ένσταση της φαίνεται βάσιμη και αδυνατεί να δώσει η ίδια ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με φιλικό διακανονισμό με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους, ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, βάσει των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4. Ο διακανονισμός εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των προθεσμιών που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των οικείων συμβαλλόμενων κρατών. ^Α

Άρθρο 7

1. Εάν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εντός προθεσμίας δύο ετών από την πρώτη υποβολή της υπόθεσης σε μια από τις αρμόδιες αρχές βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1, συγκροτούν μια συμβουλευτική επιτροπή την οποία επιφορτίζουν να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τρόπο εξάλειψης της εν λόγω διπλής φορολογίας.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερόμενων συμβαλλόμενων κρατών. Όμως, όταν ένα δικαστήριο έχει επιληφθεί της υπόθεσης, η διετής προθεσμία του πρώτου εδαφίου αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη οριστική η απόφαση που ελήφθη κατά τον τελευταίο βαθμό δικαιοδοσίας, στα πλαίσια αυτών των εθνικών μέσων θεραπείας.

2. Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής δεν εμποδίζει ένα συμβαλλόμενο κράτος να κινήσει, ή να συνεχίσει, για την ίδια υπόθεση, δικαστική δίωξη ή διαδικασίες που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

3. Στην περίπτωση που η εθνική νομοθεσία ενός συμβαλλόμενου κράτους δεν επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές να παρεκκλίνουν από τις αποφάσεις των δικαστικών τους αρχών, η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνον εάν η συνδεδεμένη επιχείρηση του κράτους αυτού άφησε να παρέλθει η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή παραιτήθηκε αυτής της προσφυγής πριν από την έκδοση της απόφασης. Η διάταξη αυτή δεν θίγει την προσφυγή, εφόσον η προσφυγή αφορά στοιχεία άλλα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6.

4. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν παρέκκλιση από τις προθεσμίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, εφόσον συμφωνήσουν και οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5. Στο μέτρο που οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν εφαρμόζονται, δεν θίγονται τα δικαιώματα καθεμίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως προβλέπονται από το άρθρο 6. ^

Άρθρο 8

1. Η αρμόδια αρχή ενός συμβαλλόμενου κράτους δεν υποχρεούται να κινήσει τη διαδικασία φιλικού διακανονισμού ή να συστήσει τη συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 όταν έχει κριθεί οριστικά, μέσω δικαστικής ή διοικητικής διαδικασίας, ότι μία από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων.

2. Όταν μια δικαστική ή διοικητική διαδικασία, που επιδιώκει να διαπιστώσει εάν μία από τις εν λόγω επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων, διεξάγεται παράλληλα με μία από τις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να αναστείλουν τις τελευταίες αυτές διαδικασίες μέχρι να ολοκληρωθεί η σχετική δικαστική ή διοικητική διαδικασία. ^

Άρθρο 9

1. Η συμβουλευτική επιτροπή που αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1 περιλαμβάνει, εκτός του προέδρου:

- δύο αντιπροσώπους κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής- κατόπιν συμφωνίας μεταξύ αρμοδίων αρχών ο αριθμός αυτός μπορεί να μειωθεί σε έναν,

- άρτιο αριθμό ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από κοινού, βάσει του καταλόγου προσωπικοτήτων που προβλέπεται στην παράγραφο 4 ή, ελλείψει συμφωνίας, με κλήρωση που διενεργούν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές.

2. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις περί διορισμού των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων, και ταυτόχρονα με το διορισμό αυτό, διορίζεται και ένας αναπληρωτής για καθεμία από αυτές, για την περίπτωση κατά την οποία οι ανεξάρτητες προσωπικότητες κωλύονται να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους.

3. Σε περίπτωση κλήρωσης, κάθε αρμόδια αρχή μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση οποιασδήποτε ανεξάρτητης προσωπικότητας εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που έχουν συμφωνηθεί εκ των προτέρων μεταξύ των ενδιαφερομένων αρμοδίων αρχών, καθώς και μία από τις εξής περιπτώσεις:

- η προσωπικότητα αυτή ανήκει σε μία από τις οικείες φορολογικές διοικήσεις ή ασκεί καθήκοντα για λογαριασμό μιας από αυτές,
- κατέχει ή κατείχε σημαντική συμμετοχή σε μία ή σε καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή είναι, ή υπήρξε, υπάλληλος ή σύμβουλός τους,
- δεν παρέχει επαρκείς εγγυήσεις αντικειμενικότητας για τη ρύθμισή της ή των υπό κρίση υποθέσεων.

4. Ο κατάλογος των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων περιλαμβάνει το σύνολο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που ορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη. Προς το σκοπό αυτό, κάθε συμβαλλόμενο κράτος ορίζει πέντε πρόσωπα και ενημερώνει σχετικά τον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είναι υπήκοοι συμβαλλόμενου κράτους και να κατοικούν στα όρια του εδάφους στο οποίο εφαρμόζεται η παρούσα συνθήκη. Πρέπει να διαθέτουν επαγγελματική επάρκεια και ανεξαρτησία.

Τα συμβαλλόμενα κράτη μπορούν να τροποποιήσουν τον κατάλογο του πρώτου εδαφίου ενημερώνοντας αμέσως τον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

5. Οι αντιπρόσωποι και οι ανεξάρτητες προσωπικότητες που ορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 εκλέγουν πρόεδρο, βάσει του καταλόγου που αναφέρεται στην παράγραφο 4, με την επιφύλαξη του δικαιώματος της κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής να ζητήσει την εξαίρεση της εκλεγόμενης με τον τρόπο αυτό προσωπικότητας, εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 3.

Ο πρόεδρος πρέπει να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση, στη χώρα του, ανώτατου δικαστικού λειτουργήματος ή να είναι νομομαθής εγνωσμένων ικανοτήτων.

6. Τα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο για κάθε στοιχείο το οποίο πληροφορούνται στα πλαίσια της διαδικασίας. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα ενδεδειγμένα μέτρα για την καταστολή οποιασδήποτε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου. Ανακοινώνουν χωρίς καθυστέρηση τα μέτρα που έλαβαν στην Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία τα γνωστοποιεί στα άλλα συμβαλλόμενα κράτη.

7. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε η συμβουλευτική επιτροπή να μπορεί να συνεδριάζει αμέσως μόλις της υποβληθεί η υπόθεση. ^

Άρθρο 10

1. Για τις ανάγκες της διαδικασίας του άρθρου 7, οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να παράσχουν στην επιτροπή

όλες τις πληροφορίες, τα αποδεικτικά μέσα ή τα έγγραφα που τους φαίνονται χρήσιμα για τη λήψη απόφασης. Οι επιχειρήσεις και οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερόμενων συμβαλλόμενων κρατών υποχρεούνται να ανταποκρίνονται σε κάθε αίτημα της συμβουλευτικής επιτροπής όσον αφορά την παροχή πληροφοριών, αποδεικτικών μέσων ή εγγράφων. Πάντως, αυτό δεν μπορεί να επιβάλλει στις αρμόδιες αρχές του ενδιαφερόμενου κράτους την υποχρέωση:

α) να λαμβάνουν διοικητικά μέτρα κατά παρέκκλιση της εθνικής νομοθεσίας τους ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής-

β) να παρέχουν πληροφορίες οι οποίες δεν θα μπορούσαν να δοθούν βάσει της εθνικής τους νομοθεσίας ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής.

γ) να παρέχουν πληροφορίες που θα αποκάλυπταν εμπορικά, βιομηχανικά ή επαγγελματικά μυστικά, ή παραγωγική διαδικασία, ή πληροφορίες των οποίων η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη.

2. Καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί, εφόσον το ζητήσει, να εκθέσει τις απόψεις της ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής. Εάν το

ζητήσει η επιτροπή αυτή, καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υποχρεούται να παραστεί ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιόν της. [^]

Άρθρο 11

1. Η συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 γνωμοδοτεί εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία της υπεβλήθη η υπόθεση.

Η συμβουλευτική επιτροπή οφείλει να βασίσει τη γνώμη της στις διατάξεις του άρθρου 4.

2. Η συμβουλευτική επιτροπή εκφέρει τη γνώμη της με απλή πλειοψηφία των μελών της. Οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν συμπληρωματικούς διαδικαστικούς κανόνες.

3. Τα έξοδα της διαδικασίας της συμβουλευτικής επιτροπής, εκτός των εξόδων στα οποία προβαίνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατανέμονται εξίσου μεταξύ των ενδιαφερομένων συμβαλλόμενων κρατών.

Άρθρο 12

1. Οι αρμόδιες αρχές που είναι διάδικοι στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 7 λαμβάνουν, κατόπιν κοινής συμφωνίας και βάσει των διατάξεων του άρθρου 4, απόφαση που εξασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία γνωμοδότησε η συμβουλευτική επιτροπή.

Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να λάβουν απόφαση που αποκλίνει από τη γνώμη της Επιτροπής. Εάν δεν καταλήξουν σε σχετική συμφωνία, υποχρεούνται να συμμορφωθούν με τη γνώμη αυτή.

2. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν τη δημοσίευση της απόφασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1, υπό την προϋπόθεση ότι συμφωνούν και οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. ^Α

Άρθρο 13

Ο οριστικός χαρακτήρας των αποφάσεων που λαμβάνουν τα συμβαλλόμενα κράτη, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δεν εμποδίζει την προσφυγή στις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7.

Άρθρο 14

Για την εφαρμογή της παρούσας σύμβασης, η διπλή φορολογία των κερδών θεωρείται ότι έχει εξαιρεθεί:

- α) Εάν τα κέρδη έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόνον κράτος ή
- β) εάν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ III

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 15

Η παρούσα σύμβαση δεν θίγει ευρύτερες υποχρεώσεις όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες ενδέχεται να απορρέουν από άλλες συμβάσεις στις οποίες συμμετέχουν ή πρόκειται να συμμετάσχουν τα συμβαλλόμενα κράτη, ή από το εθνικό δίκαιο των κρατών αυτών.

Άρθρο 16

1. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της παρούσας σύμβασης αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής που ορίζεται στο άρθρο 227 παράγραφος 1 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

2. Η παρούσα σύμβαση δεν έχει εφαρμογή:

- στα γαλλικά εδάφη που αναφέρονται στο παράρτημα IV της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας,
- στις νήσους Φερόε και στη Γροιλανδία.

Άρθρο 17

Η παρούσα σύμβαση θα κυρωθεί από τα συμβαλλόμενα κράτη. Τα έγγραφα επικυρώσεως κατατίθενται στον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. [^]

Άρθρο 18

Η παρούσα σύμβαση θα τίθεται σε ισχύ την πρώτη ημέρα του τρίτου μηνός που ακολουθεί την κατάθεση του εγγράφου επικυρώσεως του υπογράφοντος κράτους το οποίο θα προβεί τελευταίο στη διατύπωση αυτή. Η σύμβαση εφαρμόζεται στις διαδικασίες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 6 παράγραφος 1 οι οποίες θα κινηθούν μετά την ημερομηνία αυτή. [^]

Άρθρο 19

Ο Γενικός Γραμματέας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενημερώνει τα υπογράφοντα κράτη όσον αφορά:

- α) την κατάθεση κάθε εγγράφου επικυρώσεως-
- β) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας σύμβασης
- γ) τον κατάλογο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη, καθώς και τις τροποποιήσεις του καταλόγου αυτού, που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 4.

Άρθρο 20

Η διάρκεια ισχύος της παρούσης σύμβασης ορίζεται σε πέντε έτη. ΙΕξι μήνες πριν από την παρέλευση της πενταετίας, τα συμβαλλόμενα κράτη θα συνέλθουν για να αποφασίσουν την παράταση της ισχύος της παρούσας σύμβασης και κάθε άλλο σχετικό μέτρο που θα πρέπει ενδεχομένως να ληφθεί. [^]

Άρθρο 21

Κάθε συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να ζητήσει οποτεδήποτε την αναθεώρηση της παρούσας σύμβασης. Στην περίπτωση αυτή συγκαλείται αναθεωρητική διάσκεψη από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 22

Η παρούσα σύμβαση συντάσσεται σε ένα μόνον αντίτυπο στην αγγλική, γαλλική, γερμανική, δανική, ελληνική, ιρλανδική, ισπανική, ιταλική, ολλανδική και πορτογαλική γλώσσα, και τα δέκα κείμενα είναι εξίσου αυθεντικά. Κατατίθεται στο αρχείο της Γενικής Γραμματείας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ο Γενικός Γραμματέας διαβιβάζει επικυρωμένο αντίγραφο στην κυβέρνηση καθενός από τα υπογράφοντα κράτη.

ΤΕΛΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

ΟΙ ΠΛΗΡΕΞΟΥΣΙΟΙ ΤΩΝ ΥΨΗΛΩΝ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ,
συνελθόντες στις Βρυξέλλες, στις εικόσι έξι Ιουλίου χίλια εννιακόσια

ενενήντα, για την υπογραφή της συμφωνίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

κατά τη στιγμή της υπογραφής της συμβάσεως αυτής:

α) ^υιοθέτησαν τις ακόλουθες κοινές δηλώσεις, οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα τελική πράξη:

- δήλωση σχετική με το άρθρο 4 σημείο 1,
- δήλωση σχετική με το άρθρο 9 παράγραφος 6,
- δήλωση σχετική με το άρθρο 13-

β) ^έλαβαν υπό σημείωση τις ακόλουθες μονομερείς δηλώσεις οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα τελική πράξη:

- δήλωση της Γαλλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το άρθρο^7,
- κατ' ιδίαν δηλώσεις των συμβαλλομένων κρατών σχετικά με το άρθρο^8,
- δήλωση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σχετικά με το άρθρο^16.

En fe de lo cual, los abajo firmantes suscriben la presente Acta Final.

Til bekræftelse heraf har undertegnet underskrevet denne slutakt.

Zu Urkund dessen haben die Unterzeichneten ihre Unterschrift unter diese Schlussakte gesetzt.

Σε πίστωση των ανωτέρω, οι υπογράφωντες πληρεξούσιοι έθεσαν την υπογραφή τους κάτω από την παρούσα τελική πράξη.

ΙΕγινε στις Βρυξέλλες, στις είκοσι τρεις Ιουλίου χίλια εννιακόσια ενενήντα.

Για τον Πρόεδρο της Ελληνικής Δημοκρατίας

ΚΟΙΝΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 4 σημείο 1

Οι διατάξεις του άρθρου 4 σημείο 1 καλύπτουν τόσο την περίπτωση μιας πράξης που διενεργείται απ' ευθείας μεταξύ δύο επιχειρήσεων νομικά ανεξάρτητων όσο και την περίπτωση μιας πράξης που διενεργείται μεταξύ μιας από τις επιχειρήσεις αυτές και της μόνιμης εγκατάστασης της άλλης επιχείρησης σε τρίτο συμβαλλόμενο κράτος.

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 9 παράγραφος 6

Τα κράτη μέλη διατηρούν κάθε ελευθερία όσον αφορά τη φύση και την έκταση των κατάλληλων μέτρων κολασμού κάθε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου.

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 13

Σε περίπτωση που, σε ένα ή περισσότερα ενδιαφερόμενα συμβαλλόμενα κράτη οι αποφάσεις που αφορούν τις φορολογίες οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των διαδικασιών των άρθρων 6 και 7 τροποποιηθούν μετά τη λήξη της διαδικασίας του άρθρου 6, ή μετά την απόφαση που προβλέπεται στο άρθρο 12 και με τον τρόπο αυτό προκύψει διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1, αφού ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας ή αυτής της απόφασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 6 και 7.

ΜΟΝΟΜΕΡΕΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 7

Η Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο δηλώνουν ότι θα εφαρμόσουν τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3.

Κατ' ιδίαν δηλώσεις των κρατών μελών σχετικά με το άρθρο 8

Βέλγιο

Ως "σοβαρή παράβαση" νοείται η επισύρουσα ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις σε περίπτωση:

- είτε αδικήματος του κοινού δικαίου το οποίο διαπράττεται με σκοπό τη φοροαπάτη,
- είτε παραβάσεως των διατάξεων του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ή των εκτελεστικών του διαταγμάτων, η οποία διαπράττεται με πρόθεση απάτης ή βλάβης.

Δανία

Η έννοια της "σοβαρής παράβασης" αναφέρεται σε εκ προθέσεως παράβαση των διατάξεων του ποινικού δικαίου ή της ειδικής νομοθεσίας σε περιπτώσεις που δεν μπορούν να ρυθμιστούν διά της διοικητικής οδού.

Οι περιπτώσεις παραβάσεως των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν κατά κανόνα να ρυθμιστούν δια της διοικητικής οδού εφόσον εκτιμάται ότι η παράβαση δεν συνεπάγεται ποινή ανώτερη του προστίμου.

Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας

Ως "σοβαρή παράβαση" θεωρείται κάθε πράξη αντίθετη προς τους φορολογικούς νόμους η οποία επισύρει στερητική της ελευθερίας ποινή, χρηματική ποινή ή διοικητικό πρόστιμο.

Ελλάδα

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, μια επιχείρηση φέρει την ευθύνη "σοβαρής παράβασης":

1. Όταν δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την

ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας, εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου, υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600⁰⁰⁰) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1^{000⁰⁰⁰}) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

2. ¹Όταν δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300⁰⁰⁰) δραχμές.

3. ¹Όταν δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον κώδικα φορολογικών στοιχείων.

4. ¹Όταν εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στο προηγούμενο σημείο 3, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το δέκα το εκατό (10 %) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

5. ¹Όταν τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του κώδικα φορολογικών στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι το εκατό (20 %) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1^{000⁰⁰⁰}) δραχμές.

6. ¹Όταν δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του κώδικα φορολογικών στοιχείων.

7. ¹Όταν εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση 3.

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

8. Όταν γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Ισπανία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν διοικητικές ποινές για σοβαρές φορολογικές παραβάσεις, καθώς και ποινικές κυρώσεις για αδικήματα κατά της φορολογικής νομοθεσίας.

Γαλλία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν ποινικές κυρώσεις καθώς και φορολογικές κυρώσεις όπως κυρώσεις για έλλειψη δηλώσεως μετά από σχετική πρόσκληση, για κακή πίστη, για απατηλούς χειρισμούς, για παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου, για κρυφές αμοιβές ή πληρωμές ή για κατάχρηση δικαιώματος.

Ιρλανδία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν κυρώσεις για:

- α) μη υποβολή δηλώσεως-
- β) υποβολή ανακριβούς δηλώσεως από πρόθεση ή αμέλεια-
- γ) μη τήρηση των κατάλληλων βιβλίων-
- δ) μη εμφάνιση αποδεικτικών στοιχείων και βιβλίων κατά τον έλεγχο-
- ε) παρεμπόδιση των προσώπων που ασκούν εξουσίες οι οποίες τους δίδονται από το νόμο ή από κανονιστικές διατάξεις-
- στ) μη δήλωση φορολογητέων εισοδημάτων-
- ζ) ψευδή δήλωση η οποία γίνεται για να επιτευχθεί έκπτωση από το φόρο.

Οι νομοθετικές διατάξεις που διέπουν τις παραβάσεις αυτές είναι οι εξής (3 Ιουλίου 1990):

- τμήμα XXXV του Income Tax Act 1967,
- άρθρο 6 του Finance Act 1968,
- τμήμα XIV του Corporation Tax Act 1976,

- άρθρο 94 του Finance Act 1983.

Περιλαμβάνονται επίσης και οι μεταγενέστερες διατάξεις που αντικαθιστούν, τροποποιούν ή ενημερώνουν τον κώδικα σοβαρών παραβάσεων.

Ιταλία

Ως "σοβαρές παραβάσεις" νοούνται εκείνες που επισύρουν τις ποινές που προβλέπονται για παράνομες πράξεις οι οποίες συνιστούν φορολογικό αδίκημα κατά την έννοια του εθνικού δικαίου.

Λουξεμβούργο

Το Λουξεμβούργο θεωρεί ως "σοβαρή παράβαση" εκείνη την οποία θεωρεί ως "σοβαρή παράβαση", στα πλαίσια του άρθρου 8, το εκάστοτε συμβαλλόμενο κράτος.

Κάτω Χώρες

Ως "σοβαρή παράβαση" νοείται εκείνη η οποία επισύρει ποινή απαγγελλόμενη από δικαστή για οποιαδήποτε εκ προθέσεως πράξη αναφερόμενη στο άρθρο 68 παράγραφος 1 του γενικού φορολογικού νόμου.

Πορτογαλία

Ο όρος "σοβαρές παραβάσεις" καλύπτει παραβάσεις οι οποίες επισύρουν ποινικές κυρώσεις και άλλες φορολογικές ποινές, και διαπράττονται με πρόθεση ή υπόκεινται σε πρόστιμο ανώτερο του 1⁰⁰⁰000 (ενός εκατομμυρίου) πορτογαλικών εσκούδος.

Ηνωμένο Βασίλειο

Το Ηνωμένο Βασίλειο θα ερμηνεύσει τον όρο "σοβαρή παράβαση" ως αναφερόμενο στις παραβάσεις που επισύρουν ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις για απατηλή ή αμελή υποβολή λογαριασμών, αιτήσεων απαλλαγής, μειώσεως ή επιστροφής ή δηλώσεων για φορολογικούς σκοπούς.

Δήλωση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σχετικά με το άρθρο 16

Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας επιφυλάσσεται του δικαιώματος να δηλώσει, όταν θα καταθέσει το επικυρωτικό της έγγραφο, ότι η σύμβαση εφαρμόζεται και στο Land του Βερολίνου.



COMMUNIQUÉ ON PRINCIPLES FOR INTERNET POLICY- MAKING OECD HIGH LEVEL MEETING ON THE INTERNET ECONOMY, 28-29 JUNE 2011

The Seoul Declaration on the Future of the Internet Economy adopted at the 2008 OECD Ministerial on the Future of the Internet Economy recognised that the Internet provides an open, decentralised platform for communication, collaboration, innovation, creativity, productivity improvement and economic growth. Building on the Seoul Declaration, the OECD's High Level Meeting on The Internet Economy: Generating Innovation and Growth, held in June 2011, highlighted that the strength and dynamism of the Internet depends on its ease of access to high speed networks, openness, and on user confidence.

In the context of this High Level Meeting, we, the representatives of OECD Members, Egypt, and of stakeholders, including the Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) and the Internet Technical Community (ITAC), agreed on a number of basic principles for Internet policy making as an important step in ensuring that the Internet remains open and dynamic.

We recognised that the Internet allows people to give voice to their democratic aspirations, and any policy-making associated with it must promote openness and be grounded in respect for human rights and the rule of law.

We recognised the essential contribution of stakeholders, including business, civil society, the Internet technical community and academic institutions, to the ongoing development of the Internet and the enrichment of society using the Internet.

We stressed that more ubiquitous access to and use of broadband Internet networks, which are available in a competitive market and at affordable prices, will help foster innovation and drive the growth of the Internet economy and of the economy in general.

We emphasised that, in certain cases, public support and investment may be needed to ensure the greatest practical availability of these networks in our countries, in particular in rural and remote areas, and that such public intervention should support market competition and promote private investment initiatives.

We underlined the importance of generating demand and the significant role that governments can play in this regard by stimulating the use of broadband Internet networks in areas such as science, education, health, transportation and smart electricity grids as well as promoting the use of Internet for an ageing society.

We recognised that new and evolving technologies and protocols, with their enabling effect on broader opportunities and innovation such as IPv6, the Semantic Web and cloud computing, are emerging as a general engine for economic and social development. In the context of recent natural disasters we recognised that a resilient network can play a crucial role in ensuring information sharing and facilitating rapid aid distribution. **OECD HIGH LEVEL**

The Internet has grown and diffused extremely rapidly across the globe, and continues to bring significant benefits to economies and societies. Individual innovators, and a co-operative multi-stakeholder environment, have played significant roles in this process. Enhancing access and participation in the Internet Economy through the deployment of high speed broadband Internet networks can also help in increasing the availability of legitimate content, in addition to supporting the free flow of information and knowledge, the freedom of expression, association and assembly, the protection of individual liberties, as critical components of a democratic society and cultural diversity.

The policy-making principles in this communiqué are designed to help preserve the fundamental openness of the Internet while concomitantly meeting certain public policy objectives, such as the protection of privacy, security, children online, and intellectual property, as well as the reinforcement of trust in the Internet. Effective protection of intellectual property rights plays a vital role in spurring innovation and furthers the development of the Internet economy. Internet policy making principles need to take into account the unique social, technical and economic aspects of the Internet environment. It is clear that the open and accessible nature of the Internet needs to be supported for the benefit of freedom of expression, and to facilitate the legitimate sharing of information, knowledge and exchange of views by users including research and development that has brought about widespread innovation to our economies.

Recognising the reliance of our economies on the Internet, the global nature of the Internet, and the various approaches implemented to stimulate the Internet economy, including innovative governance strategies in convening diverse groups of stakeholders to forge consensus-based policies, we agreed as governments, private sector stakeholders and civil society to the following basic principles for Internet policy-making:

1. Promote and protect the global free flow of information:

The Internet economy, as well as individuals' ability to learn, share information and knowledge, express themselves, assemble and form associations, depend on the global free flow of information. To encourage the free flow of information online, it is important to work together to advance better global compatibility across a diverse set of laws and regulations. While promoting the free flow of information, it is also essential for governments to work towards better protection of personal data, children online, consumers, intellectual property rights, and to address cybersecurity. In promoting the free flow of information governments should also respect fundamental rights.

2. Promote the open, distributed and interconnected nature of the Internet:

As a decentralised network of networks, the Internet has achieved global interconnection without the development of any international regulatory regime. The development of such a formal regulatory regime could risk undermining its growth. The Internet's openness to new devices, applications and services has played an important role in its success in fostering innovation, creativity and economic growth. This openness stems from the continuously evolving interaction and independence among the Internet's various technical components, enabling collaboration and innovation while continuing to operate independently from one another. This independence permits policy and regulatory changes in some components without requiring changes in others or impacting on innovation and collaboration. The Internet's openness also stems from globally accepted, consensus driven technical standards that support global product markets and communications.

The roles, openness, and competencies of the global multi-stakeholder institutions that govern standards for different layers of Internet components should be recognised and their contribution should be sought on the different technical elements of public policy objectives. Maintaining technology neutrality and appropriate quality for all Internet services is also important to ensure an open and dynamic Internet environment. Provision of open Internet access services is critical for the Internet economy.

☑ Promote investment and competition in high speed networks and services:

High speed networks and services are essential for future economic growth, job creation, greater competitiveness and for people to enjoy a better life. Public policies should promote robust competition in the provision of high speed broadband Internet that is available to users at affordable prices and promote investment also to attain the greatest geographic coverage of broadband Internet. They should also promote an optimal level of investment by creating demand for high speed broadband networks and services, in particularly in areas where governments play a key role such as in education, health, energy distribution and transport. Public policies should help foster a diversity of content, platforms, applications, online services, and other user communication tools that will create demand for networks and services, as well as to allow users to fully benefit from those networks and services and to access a diversity of content, on non-discriminatory terms, including the cultural and linguistic content of their choice.

☑ Promote and Enable the Cross-Border Delivery of Services:

Suppliers should have the ability to supply services over the Internet on a cross-border and technologically neutral basis in a manner that promotes interoperability of services and technologies, where appropriate. Users should have the ability to access and generate lawful content and run applications of their choice. To ensure cost effectiveness and other efficiencies, other barriers to the location, access and use of cross-border data facilities and functions should be minimised, providing that appropriate data protection and security measures are implemented in a manner consistent with the relevant OECD Guidelines and reflecting the necessary balance among all fundamental rights, freedoms and principles.

☑ Encourage multi-stakeholder co-operation in policy development processes:

The Internet's complexity, global reach, and constant evolution require timely, scalable, and innovation-enabling policies. Due to the rapidly changing technological, economic and social environment within which new policy challenges emerge, multi-stakeholder processes have been shown to provide the flexibility and global scalability required to address Internet policy challenges. These multi-stakeholder processes should involve the participation of all interested stakeholders and occur in a transparent manner. In particular, continued support is needed for the multi-stakeholder environment, which has underpinned the process of Internet governance and the management of critical Internet resources (such as naming and numbering resources) and these various stakeholders should continue to fully play a role in this framework. Governments should also work in multi-stakeholder environments to achieve international public policy goals and strengthen international co-operation in Internet governance.

☐ Foster voluntarily developed codes of conduct:

Governments may be able to achieve certain policy goals through flexible, adaptive means by encouraging, facilitating and supporting the development of codes of conduct that are supported by effective accountability mechanisms. These codes would be developed by voluntary participants in a multi-stakeholder process and, if appropriate, enforceable under appropriate governmental authority. Such codes of conduct should encourage and facilitate voluntary co-operative efforts by the private sector to respect the freedoms of expression, association and assembly online, and to address illegal activity, including fraudulent, malicious, misleading and unfair practices taking place over the Internet. Such co-operative efforts should be balanced and consistent with the applicable legal framework and where those co-operative efforts are not forthcoming, other policy options consistent with these principles should be considered in consultation with relevant stakeholders.

☐ Develop capacities to bring publicly available, reliable data into the policy-making process:

Publicly available data can increase the quality of all stakeholders' participation in Internet policy-making as well as governments' ultimate policy decisions. The collection, validation and public dissemination of objective data to inform Internet policy decisions should be reinforced and used to augment the combined research capacities of governments, other competent authorities and other stakeholders. International comparable metrics will help to quantify the ongoing economic developments and assess the proportionality and effectiveness of any policy solutions created in multi-stakeholder processes. Data gathering should be undertaken so as to avoid administrative burdens and data analysis should be done carefully to enable sound policymaking.

☐ Ensure transparency, fair process, and accountability: In order to build public trust in the Internet environment, policy-making processes and substantive policies that ensure transparency, fair process, and accountability should be encouraged. Transparency ensures that Internet users have timely, accessible, and actionable information that is relevant to their rights and interests. Fair process provides predictable decision-making procedures to govern the definition, assertion, and defence of rights. Accountability is achieved through policies that make parties answerable, where appropriate, for their actions on the Internet.

☐ Strengthen consistency and effectiveness in privacy protection at a global level: Strong privacy protection is critical to ensuring that the Internet fulfils its social and economic potential. Current privacy challenges are likely to become more acute as the economy and society depends more heavily on broadened and innovative uses of personal information that can be more easily gathered, stored, and analysed. As individuals increasingly engage via the Internet in their public and private lives, they should be empowered to better understand how their personal data may be used, exercise greater control over those uses, and be confident that it will be handled fairly. Privacy rules should be based on globally recognised principles, such as the OECD privacy guidelines, and governments should work to achieve global interoperability by extending mutual recognition of laws that achieve the same objectives. Cross-border enforcement co-operation will further protect privacy and promote innovation. Privacy rules should also consider the fundamental rights of others in society including rights to freedom of speech, freedom of the press, and an open and transparent government.

OECD HIGH LEVEL MEETING - THE INTERNET ECONOMY: GENERATING INNOVATION AND GROWTH 28-29 JUNE 2011

☐ **Maximise individual empowerment:** The Internet offers potential for individuals to exercise control over the information that they receive as well as the personal data that is disclosed about them. To maximise this potential governments, the private-sector, the Internet technical community and civil society should all work together to provide the capacity for appropriate and effective individual control over the receipt of information and disclosure of personal data, which should include user education and digital literacy initiatives.

☐ **Promote Creativity and Innovation:** Numerous factors account for the extraordinary creativity and innovation found on the Internet, including intellectual property protection for creative endeavours and low barriers to entry which have enabled creation and deployment of new technologies, products and services. The Seoul Declaration of the OECD on the Future of the Internet Economy highlighted some of these factors including an open environment that supports the free flow of information, research, innovation, entrepreneurship, the wide accessibility to public sector information and content, the encouragement of basic and applied research on the Internet and of collaborative knowledge and innovation networks involving universities, governments, and public research. Low barriers to entry enabled by the open platform nature of the Internet environment have been crucial to online creativity and innovation. Policies and practices should continue to encourage and promote an Internet environment which is conducive to launching creative and innovative technologies, businesses, and other endeavours that respect recognised legal rights without having to obtain permission or affirmative co-operation from established service providers. Intellectual property protection is a fundamental tool for the advancement of innovation and creativity on the Internet. New and complementary approaches balanced to ensure effective protection of intellectual property should also be encouraged where necessary, and should also ensure protection of legitimate competition and fundamental principles such as freedom of expression, access to lawful content and Internet services and technologies, fair process, and privacy. Sound Internet policy should encompass norms of responsibility that enable private sector voluntary co-operation for the protection of intellectual property. Appropriate measures include lawful steps to address and deter infringement, and accord full respect to user and stakeholder rights and fair process. In keeping with the multi-stakeholder processes set out in this document, all parties have a role to play, including individuals, providers, intermediaries, and judicial authorities.

☐ **Limit Internet intermediary liability:** Appropriate limitations of liability for Internet intermediaries have, and continue to play, a fundamental role, in particular with regard to third party content. Internet intermediaries, like other stakeholders, can and do play an important role by addressing and deterring illegal activity, fraud and misleading and unfair practices conducted over their networks and services as well as advancing economic growth. Limitations play an important role in promoting innovation and creativity, the free flow of information, and in providing the incentives for co-operation between stakeholders. Within this context governments may choose to convene stakeholders in a transparent, multi-stakeholder process to identify the appropriate circumstances under which Internet intermediaries could take steps to educate users, assist rights holders in enforcing their rights or reduce illegal content, while minimising burdens on intermediaries and ensuring legal certainty for them, respecting fair process, and more generally employing the principles identified in this document. In achieving these current objectives the social and

economic costs and benefits, including impacts on Internet access, use, security and development of the policy options should be assessed as part of their development process as should also be their compatibility with the protection of all relevant fundamental rights and freedoms and their proportionality in view of the seriousness of the concerns at stake.

☐ Encourage co-operation to promote Internet security:

Policies to address security threats and reduce vulnerabilities are important to the continued vitality of the Internet. The implementation of internationally recognised, market-driven security standards and best practices to promote online security should be encouraged. In addition, breakthrough R&D on novel security systems capable of dealing with the high complexity of ICT networks, information systems and applications should be encouraged. Policies to enhance online security should not disrupt the framework conditions that enable the Internet to operate as a global open platform for innovation, economic growth, and social progress and should not be used as pretence for protectionism. Policies should also aim to enhance individual and collective efforts for self-protection and promote trust and confidence. Their consistency with, and potential impact on, other economic and social dimensions of the Internet should be carefully assessed through a multi-stakeholder process prior to adoption and implementation.

☐ Give appropriate priority to enforcement efforts:

Encouraging investment and innovation in the Internet marketplace requires clearly defined legal rights and a robust and fair process to protect those rights, including users' rights, consistent with the need of governments to enforce applicable law. It is important in this regard that governments, industry and civil society work together to foster respect for the law and protect fundamental rights. Sufficient government enforcement resources and industry co-operation should also be available to ensure that Internet-based activities comply with law. Current legislative and regulatory provisions could be reviewed to ensure that they can be effectively enforced and are consistent with fundamental rights. Finally, co-operation on cross-border investigations and enforcement actions should be improved.