



ΕΛΛΗΝΙΚΗ  
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

## Φορολογικό Καθεστώς του Ηλεκτρονικού Εμπορίου

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ

ΤΖΙΜΕΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΑΜ: ΜΤΦ19067

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2022

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην σύγχρονη εποχή, η τεχνολογία και το ηλεκτρονικό εμπόριο έχουν δεσπόζουσα θέση στην κοινωνία και την ζωή των ανθρώπων. Η παρούσα διατριβή πραγματεύεται την έννοια του φορολογικού καθεστώτος στο ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς και τα φορολογικών αρχών πολλών χωρών στη διαδικασία Φορολογίας του Ηλεκτρονικού Εμπορίου. Παράλληλα η έρευνα, αναλύει παραδείγματα προβλημάτων, και παρουσιάζει την ανάπτυξη του Ηλεκτρονικού Εμπορίου στο πλαίσιο της Διεθνούς άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Ακόμα, τόσο τα τρέχοντα θέματα διεθνούς πολιτικής όσο και το ευρωπαϊκό και ελληνικό πλαίσιο αποτελούν αντικείμενο συζήτησης της Διατριβής. Τέλος, η διπλωματική αναλύει επίσης ορισμένες από τις προτάσεις σχετικά με το ευρύτερο πλαίσιο της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου.

ΛέξειςΚλειδιά: Διεθνές, Διεθνής Φορολογία, Ηλεκτρονικό, Εμπόριο, Φόρος, Αρχή, Ανάπτυξη, Ηλεκτρονικό Εμπόριο, Άμεσο, Έμμεσο, Συζήτηση, Πρόταση.

## ABSTRACT

In modern times, technology and e-commerce have a dominant place in society and human life. This dissertation deals with the concept of tax regime in e-commerce, as well as the regimes of the tax authorities of many countries in the e-Commerce Taxation process. At the same time, the research analyzes examples of problems, and presents the development of E-Commerce in the context of International Direct and Indirect Taxation. Furthermore, both current issues of international politics and the European and Greek context are the subject of discussion of the Thesis. Finally, the diploma also analyzes some of the proposals on the broader context of e-commerce taxation.

INDEX WORDS: International, Taxation, Electronic, Commerce, Tax, Authority, Growth, E-Commerce, Direct, Indirect, Discussion, Proposal.

## ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Στην κόρη μου Ίρις Ελένη

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

# Contents

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	1
ABSTRACT.....	2
ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	3
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	4
ΠΙΝΑΚΕΣ .....	7
ΓΡΑΦΗΜΑΤΑ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	9
1.1 Εισαγωγή.....	9
1.2 Εννοιολογικό περιεχόμενο «Παγκόσμιος Ιστός».....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Ηλεκτρονικό Εμπόριο .....	14
2.1 Εισαγωγή.....	14
2.2 Πωλήσεις Αγαθών.....	16
2.3 Προσωπικές και Επαγγελματικές Υπηρεσίες.....	18
2.4 Άλλη Εμπορική Δραστηριότητα .....	20
2.5 Συστήματα Πληρωμών.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	25
3.1 Εισαγωγή.....	25
3.2 Προκλήσεις Ηλεκτρονικού Εμπορίου .....	29
3.3 Θέματα Διεθνούς Άμεσης Φορολογίας.....	30
3.3.1 Δικαιοδοσία Κατοικίας .....	31
3.3.2 Πηγή δικαιοδοσίας .....	34
3.4 Εξέλιξη της φορολογίας του διεθνούς ηλεκτρονικού εμπορίου .....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΥΡΩΠΑΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ .....	57
4.1 Εισαγωγή.....	57
4.2 Η Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου .....	58
4.3 Το πρώτο έργο του ΟΟΣΑ στην φορολογική νομοθεσία .....	59

4.4 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας .....	60
4.4.1 Εφαρμογή του ΦΠΑ βάσει προορισμού για τα υλικά προϊόντα στην ΕΕ.....	62
4.4.2 Εγγενείς Δυσκολίες Εφαρμογής ΦΠΑ βάσει προορισμού σε άυλα υλικά και Προϊόντα.....	64
4.4.3 Η πρόταση της Επιτροπής για τη φορολόγηση του ψηφιακού περιεχομένου .....	68
4.5 Φορολογία εταιρικού εισοδήματος .....	71
ΑΚΡΟΝΥΜΙΑ .....	97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	98

## ΠΙΝΑΚΕΣ

**Πίνακας 1:** Ηλεκτρονικό εμπόριο 2019 - 2024.....10

**Πίνακας 3:** Έσοδα ηλεκτρονικού εμπορίου από επιχειρήσεις σε  
επιχειρήσεις παγκοσμίως, 2000–2004 .....48

**Πίνακας 3:** Παγκόσμιος Αριθμός Χρηστών Διαδικτύου.....49

**Πίνακας 4:** Πραγματική φορολογική μεταχείριση της ΕΕ για τις  
εισαγωγές ενσώματων προϊόντων και Φορολογική Μεταχείριση  
Εισαγωγών Ψηφιακού Περιεχομένου.....68



## ΓΡΑΦΗΜΑΤΑ

<b>Γράφημα 1:</b> ΟΠαγκόσμιος Ιστός.....	13
<b>Γράφημα 2:</b> Ηλεκτρονικό εμπόριο.....	26
<b>Γράφημα 3:</b> Σύνδεση του Ηλεκτρονικού εμπορίου με.....	
επιχείρηση σε κάθε χώρα.....	37

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1 Εισαγωγή

Το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει τη δυνατότητα να είναι και έχει πλέον αποδειχτεί ότι είναι μια από τις μεγάλες οικονομικές εξελίξεις του 21ου αιώνα. Οι τεχνολογίες πληροφοριών και επικοινωνιών, αποτελούν τη βάση αυτού του νέου τρόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανοίγουν ευκαιρίες για τη βελτίωση της παγκόσμιας ποιότητας ζωής και της οικονομικής ευημερίας. Το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει ακόμα τη δυνατότητα να τονώσει την ανάπτυξη και την απασχόληση στις βιομηχανικές, αναδυόμενες και αναπτυσσόμενες χώρες.<sup>1</sup>

Οι περισσότερες συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών περιλαμβάνουν πολυάριθμες πράξεις μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων και έχουν ως αποτέλεσμα το λεγόμενο «πολλαπλασιαστικό αποτέλεσμα συναλλαγών» - στο οποίο καταλήγει ως μια επιχείρηση-καταναλωτής.<sup>2</sup> Συνεπώς κάθε συναλλαγή γεννά διάφορες πολλαπλές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων. Πρόσφατες εκτιμήσεις υποδηλώνουν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο από επιχείρηση σε

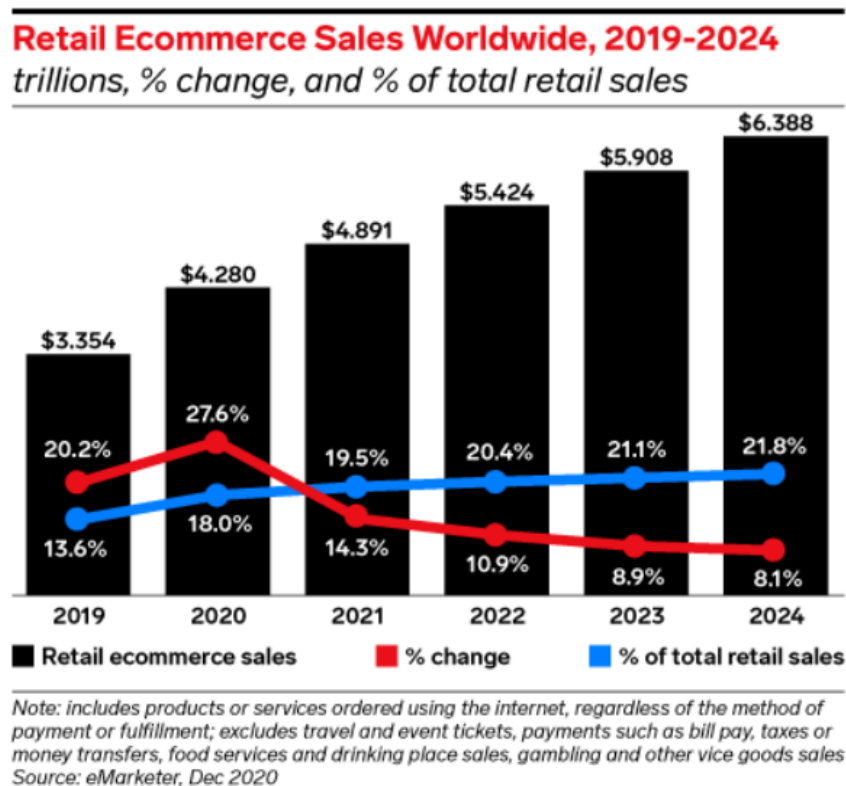
---

<sup>1</sup>*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce (October 8, 1998) at 3, at [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/public\\_release.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm).

<sup>2</sup> Brian Fagan, *Taxation of Electronic Commerce: Avoiding an Inroad Upon Federalism*, 49 Drake L. Rev. 465, 469 (2001).

επιχείρηση θα φτάσει τα 4,8 τρισεκατομμύρια δολάρια μέχρι το έτος 2021.<sup>3</sup> Οι συναλλαγές θα είναι πολλαπλάσιες από τις αγορές των καταναλωτών.

**Πίνακας 1:** Ηλεκτρονικό εμπόριο 2019 - 2024



Πηγή: <https://www.shopify.com/enterprise/global-ecommerce-statistics>

Προφανώς, σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί, ότι οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο ανησυχούν ότι δεν θα λάβουν μερίδιό τους από τα έσοδα που συνδέονται με τη φορολόγηση των κερδών του ηλεκτρονικού εμπορίου.<sup>4</sup> Ιστορικά, στα τέλη του 19ου αιώνα, το ερώτημα ήταν πώς να φορολογηθεί το εμπόριο μέσω του τηλέγραφου. στα τέλη του 20ου αιώνα, το ερώτημα είναι πώς να φορολογηθεί το εμπόριο μέσω του Διαδικτύου. Πράγματι,

<sup>3</sup> Hardesty D E, (1999) “ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION AND PLANNING”

<sup>4</sup> Arthur J. Cockfield, *Transforming the Internet Into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation*, 85 MINN. L. REV. 1171, 1182 (2001).

η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ένα μείζον θέμα της φορολογικής πολιτικής.

Η μη ανιχνεύσιμη της φύσης του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει δημιουργήσει αμέτρητες προκλήσεις στους υφιστάμενους φορολογικούς νόμους όλων των χωρών. Η χωρίς σύνορα, φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει θέσει υπό αμφιβολίες τη διάσημη φράση του Benjamin Franklin: «Σε αυτόν τον κόσμο τίποτα δεν είναι σίγουρο παρά ο θάνατος και οι φόροι».<sup>5</sup>

Η παρούσα διπλωματική εργασία θα επικεντρωθεί σε τρέχοντα θέματα που σχετίζονται με τη διεθνή, την ευρωπαϊκή και ελληνική φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου. Θα αναλυθούν τα φορολογικά ζητήματα που αφορούν το ηλεκτρονικό εμπόριο, όπου βρίσκονται τα ζητήματα, και τα σημαντικά ερωτήματα που τίθενται από το ηλεκτρονικό εμπόριο.<sup>6</sup> Το μέρος αυτής της διατριβής που ακολούθησε, αποτελεί το εισαγωγικό μέρος που θα θέσει τα θεμέλια των θεμάτων που σχετίζονται με τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου. Θα παρουσιαστεί εν συντομία την αρχιτεκτονική του Παγκόσμιου Ιστού και τις βασικές αρχές του. Θα περιγράψει επίσης τις κύριες δραστηριότητες που διεξάγονται στο ίντερνετ και αποτελούν ευρύτερο μέρος του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Το επόμενο κεφάλαιο, παρουσιάζει επίσης την ιστορική εξέλιξη της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Το Κεφάλαιο τρίτο θα συζητήσει τα τρέχοντα προβλήματα φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Θα αναλύσει ακόμα ιδιαίτερα ζητήματα φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος και φόρους κατανάλωσης.

---

<sup>5</sup>Letter from Benjamin Franklin to Jean-Baptiste (1789), at <http://phrases.shu.ac.uk/meanings/261050.html>

<sup>6</sup>Mikesell, J.L. (2001). The threat to state sales taxes from e-commerce: A review of the principal issues. *Municipal Finance Journal*, 22(3), 48-60.

Εν συνεχεία, το τέταρτο κεφάλαιο, θα υπογραμμίσει τη σημασία της ελληνικής συνεργασίας / φορολογίας για την ανάπτυξη διεθνώς αποδεκτών λύσεων στις προκλήσεις που δημιουργεί το ηλεκτρονικό εμπόριο και θα παρέχει τις απόψεις της έρευνας για τα θέματα που θα αναλυθούν. Τέλος, ο επίλογος, ολοκληρώνει τη διατριβή και δίνει ποικίλες κριτικές του συγγραφέα για τα θέματα που συζητήθηκαν.

## 1.2 Εννοιολογικό περιεχόμενο «Παγκόσμιος Ιστός»

«Την τελευταία δεκαετία, το ταχύτερα αναπτυσσόμενο εμπορικό κέντρο στον κόσμο δεν βρισκόταν σε κάποια συγκεκριμένη γεωγραφική τοποθεσία. Αντίθετα, αυτή η ανάπτυξη συνέβη στην «όμορφη και νεφελώδη περιοχή της τοπολογίας των επικοινωνιών των υπολογιστών»<sup>7</sup> που είναι γνωστή ως Κυβερνοχώρος – και κοινώς αναφέρεται και ως Διαδίκτυο.

Δημιουργήθηκε το 1969 από την Υπηρεσία Προηγμένων Ερευνητικών Έργων του Υπουργείου Άμυνας των Ηνωμένων Πολιτειών, και το αρχικό Διαδίκτυο προσαρμόστηκε γρήγορα για ακαδημαϊκή χρήση τη δεκαετία του 1980.<sup>8</sup>

Στα μέσα της δεκαετίας του 1990, η δημιουργία του Παγκόσμιου Ιστού ή «World Wide Web» και οι βελτιώσεις στην τεχνολογία των τηλεπικοινωνιών

---

<sup>7</sup>Clayton W. Chan, *Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans*, 9 MINN.J. GLOBAL TRADE 233, 234 (2000).

<sup>8</sup>W. Howe, "When did the Internet start? A brief capsule history," [www.delphi.com/navnet/faq/history.html](http://www.delphi.com/navnet/faq/history.html) (9 May 1996); "Network Wizards Internet Domain Survey," [www.nw.com/zone/WWW/top.html](http://www.nw.com/zone/WWW/top.html) (July 1997); A. M. Rutkowski, "Internet trends," [www.genmagic.com/Internet/Trends/](http://www.genmagic.com/Internet/Trends/)(February 1997).

ώθησαν την εμπορική εφαρμογή της τεχνολογίας του Διαδικτύου.<sup>9</sup>Συνεπώς το Διαδίκτυο είναι ένα παγκόσμιο δίκτυο υπολογιστών, συνδεδεμένο κυρίως μέσω τηλεφωνικών γραμμών.<sup>10</sup>

### Γράφημα 1: Ο Παγκόσμιος Ιστός



Για τους περισσότερους ανθρώπους, η πιο οικεία πτυχή του Διαδικτύου είναι ο Παγκόσμιος Ιστός. Ο Ιστός συνδυάζει γραφικά, ήχο, βίντεο και κείμενο, για να παρουσιάσει μια πραγματικά εμπειρία πολυμέσων. Στον Ιστό είναι εφικτή η πρόσβαση μέσω ενός προγράμματος περιήγησης Ιστού, ενός προγράμματος που βρίσκεται στον υπολογιστή του χρήστη που διαβάζει και εμφανίζει ορισμένους τύπους ηλεκτρονικών αρχείων. Το πρόγραμμα περιήγησης λαμβάνει κείμενο, γραφικά, ήχο, και αρχεία βίντεο από το Διαδίκτυο που το πρόγραμμα περιήγησης συγκεντρώνει σε μια ιστοσελίδα στον υπολογιστή του χρήστη.<sup>11</sup>

Για να γίνει ο ιστός χρήσιμος, υπάρχει μια ποικιλία «μηχανών αναζήτησης» που μπορούν να παρέχουν μια λίστα με τις ζητούμενες πληροφορίες. Ο χρήστης

---

<sup>9</sup>Clayton W. Chan, *Taxation of Global E-Commerce on the Internet: the Underlying Issues and Proposed Plans*, 9 MINN.J.GLOBAL TRADE 233, 234 (2000).

<sup>10</sup>Bunde, A. and Havlin, S., *Fractals in Science* (Springer-Verlag, 1994).

<sup>11</sup>Claffy, K., Monk, T. E. and McRobb, D., *Nature Web Matters*, Jan. 7 (1999)<http://helix.nature.com/webmatters/tomog.html>

απλώς εισάγει μία ή περισσότερες λέξεις-κλειδιά και η μηχανή αναζήτησης παρέχει μια λίστα με όλους τους δικτυακούς τόπους (δηλ. διακομιστές) που αντιστοιχούν στις ζητούμενες πληροφορίες.<sup>12</sup>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Ηλεκτρονικό Εμπόριο

### 2.1 Εισαγωγή

Τί είναι όμως το ηλεκτρονικό εμπόριο? Ηλεκτρονικό εμπόριο είναι η ικανότητα εκτέλεσης συναλλαγών που περιλαμβάνουν ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών χρησιμοποιώντας ηλεκτρονικά εργαλεία και τεχνικές.<sup>13</sup> Οι τεχνολογίες αυτές πληροφοριών και επικοινωνιών, όπως το Διαδίκτυο, δημιουργούν συναρπαστικές ευκαιρίες για τους εργαζόμενους, τους καταναλωτές και τις επιχειρήσεις, και οι υπηρεσίες και τα χρήματα μπορούν πλέον να μεταφερθούν στιγμιαία οπουδήποτε στον κόσμο.

Οι εταιρείες αυξάνουν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές τους σε ολόένα και περισσότερα αγαθά, υπηρεσίες και πληροφορίες καθώς το κόστος που σχετίζεται με τη συμμετοχή σε παγκόσμιες αγορές πέφτει κατακόρυφα και διαμορφώνονται στενότερες σχέσεις με προμηθευτές και πελάτες σε όλο τον κόσμο.

Νέες αγορές και μηχανισμοί αγοράς αναδύονται. Οι καταναλωτές μπορούν να επιλέξουν από ένα πολύ ευρύτερο φάσμα αγαθά και υπηρεσίες και το λογισμικό «έξυπνου πράκτορα» δίνει σύντομα και εύκολα στους καταναλωτές

---

<sup>12</sup> Lawrence, S. and Giles, C. L., Nature 400, 107-109 (1999).

<sup>13</sup> RICHARD L. DOERNBERG ET AL., ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION 33(2001).

μία άνευ προηγουμένου ικανότητα να κυνηγούν ευκαιρίες.<sup>14</sup> Η πώληση μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου και των υπολογιστών είναι ένα ταχέως αναπτυσσόμενο κανάλι πωλήσεων τόσο σε καταναλωτές λιανικής όσο και σε επιχειρήσεις. Στις μέρες μας είναι δύσκολο να βρεθούν αγαθά ή υπηρεσίες που δεν προσφέρονται στον Παγκόσμιο Ιστό.

Το σχετικά χαμηλό κόστος μέσω των εφαρμογών του ηλεκτρονικού εμπορίου επιτρέπει ακόμη και σε μικρές επιχειρήσεις να έχουν πρόσβαση στις παγκόσμιες αγορές. Μερικές από τις εμπορικές δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου περιλαμβάνουν το λιανικό και χονδρικό εμπόριο, την πώληση λογισμικού ηλεκτρονικών υπολογιστών, φωτογραφιών, ηλεκτρονικών πληροφοριών, υπηρεσίες, υγειονομική περίθαλψη, τηλεπικοινωνίες, τηλεδιάσκεψη, τυχερά παιχνίδια, χρηματιστηριακές συναλλαγές, υπεράκτιες τραπεζικές εργασίες και ποικίλα ακόμα.<sup>15</sup>

Οι οικονομικοί αναλυτές έχουν παρομοιάσει την τρέχουσα συμμετοχή και κατάσταση του ηλεκτρονικού εμπορίου ως μια σύγχρονη εποχή του χρυσού...όπου οι επιχειρήσεις σπεύδουν να αναζητήσουν την τύχη τους με τα ισοδύναμα φυτάρια λογισμικού.<sup>16</sup>

Ακόμα, ένας από τους κύριους λόγους για την άνθηση της δημοτικότητας του ηλεκτρονικού εμπορίου ήταν τα ευεργετικά του αποτελέσματα στα οικονομικά των επιχειρήσεων. Διενεργώντας συναλλαγές μέσω διαδικτύου, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να βελτιώσουν σημαντικά την αποτελεσματικότητα της αγοράς τους εξαλείφοντας τους μεσάζοντες και

---

<sup>14</sup>*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* (Nov. 22, 1996) at <http://www.ustreas.gov> (last visited Feb. 13, 2002).

<sup>15</sup>Vestberg G. (2002) “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce” (Nov. 22, 1996) at <http://www.ustreas.gov> (last visited Feb. 13, 2002).

<sup>16</sup>Streitfeld, David. 2000. “On the Web, Price Tags Blur,” *Washington Post*, September 27, p. A01



επιτρέποντας την καλύτερη διαχείριση των προμηθειών, της παραγωγής και των καναλιών διανομής.

Εν συνεχεία παρουσιάζεται σύντομα η εφαρμογή του ηλεκτρονικού εμπορίου σε διάφορες πτυχές της ανθρώπινης κοινωνίας:

## 2.2 Πωλήσεις Αγαθών

Οι έμποροι παγκοσμίως χρησιμοποιούν το Διαδίκτυο ως μέσο για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Οι πωλήσεις μέσω Διαδικτύου γίνονται κυρίαρχη δύναμη στην εμπορική παγκόσμια κοινότητα. Συνεπώς οι διάφοροι συμμετέχοντες ηλεκτρονικού εμπορίου οφείλουν τη νέα επιτυχία τους στην ανάπτυξη του Διαδικτύου.<sup>17</sup>

Παράλληλα οι λιανικές πωλήσεις υλικών προϊόντων ήταν ο πιο εύκολος τύπος δραστηριότητας για μετάβαση στο Διαδίκτυο. Ακόμα οι παραδοσιακές εταιρείες ταχυδρομικών παραγγελιών έχουν βρει ότι το Διαδίκτυο είναι μια φυσική επέκταση της βασικής τους δραστηριότητας. Οι διαφορές μεταξύ παραδοσιακού εμπορίου και διαδικτύου έγκειται στα παρακάτω:<sup>18</sup>

(1) οι συναλλαγές μπορούν να ολοκληρωθούν σε μια τοποθεσία webbased εφαρμογής χωρίς ο πελάτης να στείλει μια φόρμα ή να μιλήσει με έναν υπάλληλο της εταιρείας.

(2) η εταιρεία αγγίζει μια παγκόσμια αγορά, αντί για μια στοχευμένη αγορά που προσεγγίζεται με την παραδοσιακή έννοια του όρου και είναι απαραίτητη η διαφήμιση και άλλοι πόροι και

---

<sup>17</sup>Richard Doernberg, Luc Hinnekens & Antonio Di Benedetto, *Electronic Commerce and International Taxation*, 24 SUFFOLK TRANSNAT'L L. REV. 233, 234 (2000).

<sup>18</sup>Sutton, John. 1991. *Sunk Costs and Market Structure: Price Competition, Advertising, and the Evolution of Concentration*. Cambridge, MA: MIT Press

(3) στην περίπτωση προϊόντων που μπορούν να αγοραστούν κατευθείαν, όπως λογισμικό και δημοσιεύσεις, ο πωλητής λιανικής ενδέχεται να μην γνωρίζει καν τις τοποθεσίες των αγοραστών.»

Ένα από τα πιο ελκυστικά χαρακτηριστικά του Διαδικτύου είναι ότι αφαιρεί την ανάγκη για πλείστους μεσάζοντες. Για παράδειγμα, οι πελάτες ενός βιβλιοπωλείου έχουν την επιλογή αντί να επισκεφτούν ένα τοπικό κατάστημα για να αγοράσουν βιβλία μπορούν απλά να μπουν στον ιστότοπο του και να τα αποκτήσουν. Εκτός από αυτό το πλεονέκτημα, στους πελάτες μπορεί να αρέσει το γεγονός ότι η παραγγελία μέσω διαδικτύου, μπορεί να τοποθετείται είκοσι τέσσερις ώρες το εικοσιτετράωρο.

Η διαδικασία από-διαμεσολάβησης συνεχίζεται σε διεθνές επίπεδο καθώς το Διαδίκτυο επιτρέπει στις πολυεθνικές να ενοποιήσουν ή να συγκεντρώσουν πολλά τμήματα των λειτουργιών τους, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων, του μάρκετινγκ, της υποστήριξης πελατών και των διοικητικών λειτουργιών.<sup>19</sup>

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι ένα πιο πρόσφατο φαινόμενο στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι μια διαδικασία που ονομάζεται επανενδιάμεση διαμεσολάβηση,<sup>20</sup> η οποία είναι ουσιαστικά η ανάπτυξη νέων διαμεσολαβητών για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων και των συναλλαγών τους μέσω Διαδικτύου. Αυτοί οι νέοι μεσάζοντες είναι διαδικτυακές εταιρείες που δεν απαιτούν σταθερές θέσεις εργασίας εντός των χωρών προέλευσης. Για παράδειγμα, οι νέοι online «μεσάζοντες» συνδέουν αγοραστές και πωλητές στο Διαδίκτυο, δημιουργώντας εξοικονόμηση κόστους και για τις δύο πλευρές των συναλλαγών, κυρίως μειώνοντας το ίδιο το κόστος συναλλαγής.

---

<sup>19</sup> Zettelmeyer, Florian and Fiona Scott Morton. 2000. "Internet Car Retailing," National Bureau of Economic Research Working Paper #7961.

<sup>20</sup> Stewart, David W. and Scott Ward (1994), "Media Effects on Advertising," in Media Effects, Advances in Theory and Research, Jennings Bryand and Dolf Zillman, eds., Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

Οι εταιρείες έχουν αρχίσει να αναθέτουν πολλές από τις προηγούμενες λειτουργίες τους σε αυτούς τους μεσάζοντες, οι οποίοι και διαχειρίζονται ενδιάμεσες λειτουργίες διανομής για μεσαίες και μεγάλες εταιρείες.<sup>21</sup> Επιπροσθέτως πολλές ηλεκτρονικές δημοπρασίες και ιστοσελίδες αγγελιών βασίζονται σε αυτήν την ιδέα.

### 2.3 Προσωπικές και Επαγγελματικές Υπηρεσίες

Μια άλλη πηγή ανάπτυξης του εμπορίου που βασίζεται στο Διαδίκτυο είναι οι λεγόμενες προσωπικές υπηρεσίες που παρέχονται επί του παρόντος αποκλειστικά από ανθρώπους. Μερικές από αυτές τις υπηρεσίες μπορεί να συνδυαστούν με εφαρμογές υπολογιστή χωρίς άμεση ανθρώπινη αλληλεπίδραση.<sup>22</sup> Για παράδειγμα, υπάρχει πλέον ηλεκτρονική προετοιμασία μιας έκθεσης για την απόδοση των μετοχών μιας εταιρείας στην οποία θα ήθελε κάποιος να επενδύσει.

Επί του παρόντος, πολλά δικηγορικά, λογιστικά και λοιπά γραφεία υπηρεσιών λαμβάνουν ερωτήσεις από τους πελάτες τους μέσω e-mail και στέλνουν τις συμβουλές τους με τη μορφή ηλεκτρονικών αρχείων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα ο Καναδάς, που διερευνά τους επιχειρηματικούς του κανονισμούς μέσω διαδικτυακών συμβουλών που λαμβάνει από καναδικά δικηγορικά γραφεία.<sup>23</sup>

Καθώς όλο και περισσότερα προϊόντα και υπηρεσίες παρέχονται σε ψηφιακή μορφή, οι κόκκινες γραμμές μεταξύ των εταιρειών λογισμικού,

---

<sup>21</sup> Cutler, B. (1990), "The Fifth Medium," *American Demographics*, 12(6), 24-29.

<sup>22</sup> CNET News.com, *More People Using Turbo Tax* (Feb. 2002) at <http://news.com.com/2001-1017-0.html?tag=tab> (last visited Feb. 13, 2002).

<sup>23</sup> Durkheim, Emile (1993), *The Division of Labor in Society*, translated by George Simpson, New York: Free Press of Glencoe.

υπηρεσιών και προϊόντων θα θολώνουν. Οι εταιρείες προϊόντων και υπηρεσιών έχουν αρχίσει να γίνονται εταιρείες λογισμικού και αντίστροφα.<sup>24</sup>

Η υγειονομική περίθαλψη είναι επίσης μια υπηρεσία που παρέχεται πλέον και μέσω Διαδικτύου, η οποία μπορεί να γίνει και ακόμα μεγαλύτερη στο μέλλον.<sup>25</sup> Καθώς το εύρος του Διαδικτύου αυξάνεται, οι γιατροί χρησιμοποιούν το Διαδίκτυο για πρόσβαση σε εξειδικευμένες υπηρεσίες ειδικών. Είναι να γίνει κατανοητό ότι ένας άρρωστος μπορεί να εισαχθεί στην αίθουσα εξέτασης με κάμερα και υπολογιστή. Ακόμα ο άρρωστος μπορεί να βρίσκεται οπουδήποτε στον κόσμο. Οι ασθενείς μπορεί τελικά να είναι σε θέση να έχει μια διαβούλευση μέσω τηλεδιάσκεψης με έναν γιατρό χωρίς καν να αποχωριστούν το σπίτι τους.

Επιπλέον πολλά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προσφέρουν διαδικτυακές χρηματοοικονομικές υπηρεσίες. Οι περισσότερες τράπεζες στις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ευρώπη προσφέρουν πλέον απαραίτητα διαδικτυακή τραπεζική στους πελάτες τους.<sup>26</sup> Οι περισσότερες χρηματιστηριακές εταιρείες προσφέρουν κάποιο είδος επεξεργασίας συναλλαγών μέσω Διαδικτύου και ορισμένες χρηματιστηριακές εταιρείες βασίζονται αποκλειστικά στο Διαδίκτυο ως μια απτή πλέον τραπεζική σχέση.

Είναι επίσης εδώ και χρόνια δυνατή η δημιουργία εταιρίας σε μια ξένη χώρα χρησιμοποιώντας το Διαδίκτυο. Όλα τα έγγραφα διαχειρίζονται πλέον ηλεκτρονικά και δεν χρειάζεται να επισκεφτεί κάποιος την χώρα αυτή για να επενδύσει. Η δυνατότητα δημιουργίας μιας υπεράκτιας εταιρείας ή ενός υπεράκτιου τραπεζικού λογαριασμού χρησιμοποιώντας το Διαδίκτυο μειώνει σημαντικά το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων και έχει οδηγήσει σε αύξηση

---

<sup>24</sup> Hafner, Katie and Matthew Lyon (1996), *When Wizards Stay Up Late: The Origins of the Internet*. Simon & Shuster.

<sup>25</sup> . West, L.A., Jr., *Electronic markets and electronic governments*. *International Journal of Electronic Commerce*, 2, 2 (winter 1997–98), 5–28.

<sup>26</sup> Wellman, M.P., and Wurman, P.R. *A trading agent competition for the research community*. Paper presented at the IJCAI-99 Workshop on AgentMediated Electronic Commerce (IJCAI-99). Stockholm, July 31–August 6, 1999 ([www.dsv.su.se/ijcai-99](http://www.dsv.su.se/ijcai-99)).

τέτοιων μορφών εταιριών, ασχέτως εάν το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ έχει εκφράσει ανησυχίες για την ευκολία των υπηρεσιών offshore τραπεζικής και δημιουργίας επιχειρήσεων, καθώς έχει την δυνατότητα που δημιουργεί φοροδιαφυγή και αυτό έχει αποδειχθεί ποικιλοτρόπως.

## 2.4 Άλλη Εμπορική Δραστηριότητα

Αν και οι πωλήσεις υλικών και άυλων αγαθών ήταν οι κύριες συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στον Ιστό στα αρχικά στάδια ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου, τα είδη του ηλεκτρονικού εμπορίου έχουν αυξηθεί δραματικά τα τελευταία χρόνια. Οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τα πλεονεκτήματα του εμπορίου στον Παγκόσμιο Ιστό, ο οποίος προσφέρει δυνατότητες χωρίς σύνορα και όρια.<sup>27</sup>

Στις μέρες μας η διαφήμιση στο ιντερνέτ θεωρείται μια τεράστια επιχειρηματική ευκαιρία και είναι πλέον συνήθης. Οι περισσότεροι ιστότοποι είναι δωρεάν. Αυτό ισχύει ακόμη και για τοποθεσίες ιντερνέτ με πολύ υψηλό ποιοτικό περιεχόμενο. Ο στόχος φυσικά είναι τα έσοδα από διαφημίσεις.<sup>28</sup>

Για παράδειγμα, η σχεδόν η μόνη πηγή εσόδων της Yahoo! κορυφαίας παγκόσμιας εταιρείας επικοινωνιών, εμπορίου και μέσων ενημέρωσης στο Διαδίκτυο είναι η διαφήμιση. Τα έσοδα από τις διαδικτυακές διαφημίσεις, ακόμα

---

<sup>27</sup> ] A. Richmond. "Enticing Online Shoppers to Buy – A Human Behavior Study." In the Proceedings of the Fifth International World Wide Web Conference. Paris, France, May 6-10, 1996

<sup>28</sup> T. Lewis, Electronic Data interchange in the Construction Industry: Volume-1, PhD Thesis, Department of Civil and Building Engineering, Loughborough University, 1999.

και στα πρώιμα στάδια, στις ΗΠΑ αυξήθηκαν σε σχεδόν 1,8 δισεκατομμύρια δολάρια το 2003 και σε 35 δισεκατομμύρια δολάρια έως το 2013.<sup>29</sup>

Μια άλλη επιχειρηματική καινοτομία που επεκτάθηκε δραματικά ως επιστέγασμα της χρήσης του Διαδικτύου είναι οι διαδικτυακές βάσεις δεδομένων. Για παράδειγμα, βάσεις δεδομένων όπως το Westlaw και το LexisNexis έχουν σχεδιαστεί<sup>30</sup> για να παρέχουν πρόσβαση σε νομικά δεδομένα των ΗΠΑ έναντι αμοιβής. Οι δομές αυτών των τοποθεσιών έχουν σχεδιαστεί για να επιτρέπουν σε εξελιγμένες μηχανές αναζήτησης την αποτελεσματική χρήση της βάσης δεδομένων.

Τέλος, ακόμα και ο τζόγος έχει περάσει στο Διαδίκτυο. Οι παίκτες μπορούν να στοιχηματίσουν χρησιμοποιώντας πιστωτικές κάρτες ή ηλεκτρονικά πορτοφόλια.<sup>31</sup> Τα κέρδη μπορούν να πιστωθούν σε λογαριασμούς πιστωτικών καρτών ή τραπεζικούς λογαριασμούς. Παραδοσιακά παιχνίδια όπως κουλοχέρηδες, πόκερ, blackjack κ.λπ., μεταφέρθηκαν με ευκολία στο Διαδίκτυο. Ενώ ο τζόγος μπορεί να είναι παράνομος σε διάφορα μέρη των Ηνωμένων Πολιτειών, οι ιστότοποι τυχερών παιχνιδιών Διαδικτύου που λειτουργούν υπεράκτια είναι προσβάσιμοι από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Ο τζόγος στο Διαδίκτυο μπορεί να είναι πολύ κερδοφόρος για τους φορείς εκμετάλλευσης, επειδή δεν υπάρχουν άλλα έξοδα εκτός από το κόστος της τοποθεσίας του ιστότοπου και το κόστος διεκπεραίωσης συναλλαγών.

Επιπλέον, με την πρόσφατη πανδημία του κορονοϊού, προωθήθηκαν πάρα πολύ τα ηλεκτρονικά μέσα επικοινωνίας και συναλλαγών. Ακόμα, η τηλεδιάσκεψη έγινε συνηθισμένη και μείωσε (αναπόφευκτα) τον όγκο των

---

<sup>29</sup> Germanov, V.E and Shaytura, S.V., 2013b. Milestones of development startups of e-commerce. Slavic Forum, 2(4), pp. 48-55.

<sup>30</sup> Christophersen, T. and Konradt, U., 2011. Reliability, validity, and sensitivity of a single-item measure of online store usability. International Journal of Human-Computer Studies. Academic Press.

<sup>31</sup> Bazhanov, R.S. and Shaytura, S.V., 2013. Key performance indicators of internet project as the basis of measurement in web analytics. Slavic Forum. 2(4), pp. 13-22.

αεροπορικών ταξιδιών που απαιτούνται από τα στελέχη και τους πωλητές. Επί του παρόντος, η τηλεδιάσκεψη αποτέλεσε τον λειτουργικό πυλώνα επικοινωνίας, στα πλαίσια της πανδημίας και έγινε πλέον προσβάσιμη στις περισσότερες επιχειρήσεις.

## 2.5 Συστήματα Πληρωμών

Η επιτυχία και το μέλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι απόλυτα συνυφασμένη με την ανάπτυξη και καθιέρωση συστημάτων ηλεκτρονικών πληρωμών. Εάν οι μηχανισμοί πληρωμής προκαλούν συμφόρηση στο περιβάλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου, τότε πολλά από τα πλεονεκτήματα του διαδικτυακού εμπορίου θα ακυρωθούν.<sup>32</sup> Αυτό προς το παρόν δεν φαίνεται εφικτό. Το μόνο πρόβλημα το οποίο θα μπορούσε να αναφερθεί είναι οι διαδικτυακές απάτες, οι οποίες πλέον είναι όλο και πιο συχνές.

Παραδοσιακοί τρόποι πληρωμής, όπως επιταγές ή τραπεζικά επιταγές μπορεί να χρειαστούν μέρες για την επεξεργασία και μπορεί να διαταράξουν την εμπορική διαδικασία. Επιπλέον, η καθυστέρηση μαζί με το κόστος διεκπεραίωσης καθιστούν τις παραδοσιακές μεθόδους πληρωμής ακατάλληλες πληρωμές μέσω του ιντερνέτ. Επί του παρόντος, μεγάλο μέρος των πληρωμών πραγματοποιείται μέσω τραπεζικών εμβασμάτων και ηλεκτρονικών καρτών, με περίπου το 90 τοις εκατό των χρηματοοικονομικών συναλλαγών, σε αξία, τώρα, διεξάγεται ηλεκτρονικά.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Kieschnick, R., Laplante, M., Moussawi, R., 2013. Working Capital Management and Shareholders' Wealth. *Review of Finance* 17, 1827–1852

<sup>33</sup> Hayashi, F., Keeton, W.R., 2012. Measuring the Costs of Retail Payment Methods, *Economic Review*. Federal Reserve Bank of Kansas City, MO.

Η ανάπτυξη των ηλεκτρονικών τεχνολογιών δημιούργησε νέες μορφές χρήματος. Το ηλεκτρονικό χρήμα αντικαθιστά σταθερά τα παραδοσιακά μέσα πληρωμής όπως π.χ. φυσικά χαρτονομίσματα και κέρματα. Οι ειδικοί ταξινομούν τέσσερις διαφορετικούς τύπους ηλεκτρονικών πληρωμών: «ηλεκτρονικά μετρητά, έξυπνες κάρτες, ηλεκτρονικά πορτοφόλια, και πιστωτικές κάρτες».<sup>34</sup>

Σημαντικά προβλήματα στην ανάπτυξη συστημάτων ηλεκτρονικών πληρωμών εξακολουθούν να υφίστανται στα ζητήματα απορρήτου και ασφάλειας. Δυστυχώς, στο σημερινό επίπεδο ανάπτυξης του Διαδικτύου οι τεχνολογίες δεν εγγυώνται πλήρως το απόρρητο και την ασφάλεια των συστημάτων ηλεκτρονικών πληρωμών, γεγονός που καθιστά πολλούς χρήστες του Διαδικτύου απρόθυμους να εμπλακούν σε διαδικτυακές συναλλαγές.

Αυτά τα ζητήματα αντικατοπτρίζονται επίσης σε αρκετές εκθέσεις και είναι απαραίτητα για να διασφαλιστεί η ασφάλεια και ευρωστία των συστημάτων ηλεκτρονικών πληρωμών, τόσο για την προστασία των καταναλωτών όσο και για την ανταπόκριση σε σημαντικούς στόχους επιβολής του νόμου.<sup>35</sup>

Παρά τα προφανή πλεονεκτήματα των συστημάτων ηλεκτρονικών πληρωμών, δημιουργούν ορισμένα προβλήματα συμμόρφωσης. Η ανώνυμη και μη ανιχνεύσιμη φύση των ηλεκτρονικών πληρωμών με νέα πλέον μέσα (πχ κρυπτονομίσματα) καθιστά σχεδόν αδύνατο για τις κυβερνητικές αρχές να ελέγχουν τις δαπάνες των φορολογουμένων.<sup>36</sup>

Συνεπώς, το Ηλεκτρονικό Εμπόριο εγείρει ανησυχίες σχετικά με ζητήματα συμμόρφωσης που δημιουργούνται από συστήματα ηλεκτρονικών πληρωμών. Υποδεικνύει ακόμα ότι το σημαντικότερο ζήτημα συμμόρφωσης που τίθεται από

---

<sup>34</sup> Ching, A.T., Hayashi, F., 2010. Payment Card Rewards Programs and Consumer Payment Choice. *Journal of Banking & Finance* 34, 1773–1787

<sup>35</sup> Amromin, G., Jankowski, C., Porter, R.D., 2007. Transforming Payment Choices by Doubling Fees on the Illinois Tollway, *Economic Perspectives* Q2/2007. Federal Reserve Bank of Chicago.

<sup>36</sup> Bolt, W., Jonker, N., van Renselaar, C., 2010. Incentives at the Counter: An Empirical Analysis of Surcharging Card Payments and Payment Behaviour in the Netherlands. *Journal of Banking & Finance* 34, 1738–1744.



την ηλεκτρονική συναλλαγή είναι ο βαθμός στον οποίο το ηλεκτρονικό χρήμα είναι ανάλογο με τα μετρητά και έτσι δημιουργεί τη δυνατότητα για ανώνυμες και μη ανιχνεύσιμες συναλλαγές. Καθορίζει επίσης ζητήματα που σχετίζονται με τον προσδιορισμό των διάφορων μερών, στις επικοινωνίες και τις συναλλαγές που χρησιμοποιούν, αυτές τις νέες τεχνολογίες και την επαλήθευση αρχείων όταν οι συναλλαγές διενεργούνται ηλεκτρονικά.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

### 3.1 Εισαγωγή

Η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου έχει καταστεί ως θέμα υψηλής προτεραιότητας για τις κυβερνήσεις των περισσότερων χωρών. Η δραματική αύξηση του όγκου του ηλεκτρονικού εμπορίου τα τελευταία χρόνια αποτελεί σοβαρή απειλή για την παραδοσιακή πηγή φορολογικών εσόδων για τις κυβερνήσεις.<sup>37</sup> Οι εφορίες όλων των χωρών βρέθηκαν πλέον αντιμέτωπες και αγωνίζονται με την ικανότητα να δώσουν έγκαιρες απαντήσεις στο ηλεκτρονικό εμπόριο, αντιμετωπίζοντας προκλήσεις που αναπτύσσονται με τρομερή ταχύτητα.

Παράλληλα, οι υφιστάμενες νομικές ρυθμίσεις σε πολλές περιπτώσεις σιωπούν ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των νέων τύπων ηλεκτρονικών εμπορικών δραστηριοτήτων.<sup>38</sup> Χάρη στο Διαδίκτυο, ένας μεγάλος όγκος διεθνών δραστηριοτήτων μπορεί να διεξαχθεί χωρίς την ανάγκη ατόμων και εγκαταστάσεων που υπό άλλες συνθήκες θα βρισκότουσαν στην αγορά του πελάτη.

Συνεπώς η ψηφιοποίηση και η ηλεκτρονική παράδοση επιτρέπουν στην δημιουργία ενός νέου σύμπαντος άυλων προϊόντων που διασχίζουν τα σύνορα

---

<sup>37</sup> Beebe, J. (2017). E-Commerce: Recent Developments in State Taxation of Online Sales. Rice University's Baker Institute for Public Policy.

<sup>38</sup> Avi- Yonah, R.S. (1997). "International Taxation of Electronic Commerce." Tax L Rev., 52, 597.

χωρίς να υποβληθούν στις συνήθεις διαδικασίες εισόδου. Η πιθανή ανωνυμία της δραστηριότητας του Διαδικτύου, η ανάπτυξη των ηλεκτρονικών μετρητών, η υψηλή κινητικότητα των κυβερνοεπιχειρήσεων, η χρήση ιδιωτικών δικτύων επικοινωνιών στο Διαδίκτυο και η γοητεία των φορολογικών παραδείσων σε συνδυασμό με την μη φυσική εγκατάσταση εγείρουν φόβους για μαζική διάβρωση της φορολογικής βάσης.<sup>39</sup>

Το κύριο και θεμελιώδες ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ο βαθμός στον οποίο πρέπει αυτό να φορολογείται. Ακόμα δεν υπάρχει κοινή συμφωνία μεταξύ των κυβερνήσεων διαφορετικών χωρών για αυτό το θέμα. Οι θέσεις χωρίζονται μεταξύ εκείνων που ζητούν περιορισμένους φόρους στο Διαδίκτυο και αυτών που προσπαθούν να φορολογήσουν περισσότερο την εμπορική δραστηριότητα στο διαδίκτυο.

## Γράφημα 2: Ηλεκτρονικό εμπόριο



---

<sup>39</sup>Organization for Economic Cooperation and Development, *Publication of Report and Technical Papers*, at <http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-4-1564-29,FF.html> (last visited Feb. 14, 2002).

Εξερευνώντας παράλληλα την ιστορική διαδρομή του θέματος, μπορεί σε αυτό το σημείο να παρατεθεί, η θέση της κυβέρνησης των ΗΠΑ κατά το μακρινό 1998, όπου διακρίνεται από την επιθετική εγχώρια και διεθνή πολιτική της για περιορισμό των φόρων στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Στις 20 Οκτωβρίου 1998 το Κογκρέσο των ΗΠΑ ενέκρινε «Νόμο για τη φορολογική ελευθερία του Διαδικτύου».<sup>40</sup> Ο νόμος είχε δηλώσει τα εξής:

- Διατήρηση για 3 χρόνια σε ειδική φορολογία την εμπορική δραστηριότητα μέσω Διαδικτύου—παράλληλα απαγορεύεται η φορολόγηση της πρόσβασης στο Διαδίκτυο από τις πολιτείες ή τις τοπικές κυβερνήσεις.

- Διατήρηση για 3 χρόνια παύσης σε πολλαπλούς φόρους στο ηλεκτρονικό εμπόριο και απαγόρευση στις κρατικές ή τοπικές κυβερνήσεις να επιβάλλουν επιπλέον φόρους που θα υπόκειναν τους αγοραστές και πωλητές ηλεκτρονικού εμπορίου σε φορολογία σε πολλές πολιτείες της χώρας.

- Απαγόρευση των ομοσπονδιακών ειδικών φόρων κατανάλωσης. Δεν θα πρέπει να εισαχθούν ομοσπονδιακοί φόροι για την πρόσβαση στο Διαδίκτυο ή το ηλεκτρονικό εμπόριο.

- Ο νομός κατέστησε σαφές ότι το Διαδίκτυο πρέπει να είναι ζώνη απαλλαγμένη από δασμούς— και κάλεσε την κυβέρνηση Κλίντον να εργαστεί ενεργά μέσω της ΕΕ και του ΠΟΕ για να διατηρήσει του ηλεκτρονικού εμπορίου ως απαλλαγμένο από δασμούς και φόρους.

Εν συνεχεία ο Πρόεδρος Μπους είχε υπογράψει νομοθεσία του Κογκρέσου που παρατείνει την ισχύ του νόμου μέχρι την 1η Νοεμβρίου 2003. Ο Πρόεδρος Μπους επαίνεσε τη νομοθεσία, σημειώνοντας ότι «η κυβέρνηση θα πρέπει να

---

<sup>40</sup>PL 105-277, 1998 HR 4328, 112 Stat 2681, *available at* <http://cox.house.gov/nettax/>.

προωθεί τη χρήση και τη διαθεσιμότητα του Διαδικτύου, όχι να την αποθαρρύνει με φόρους πρόσβασης και φόρους που εισάγουν διακρίσεις.<sup>41</sup>

Λόγω της παραπάνω θέσης της κυβέρνησης των Η.Π.Α., ο Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπόριου, στην Υπουργική Διάσκεψη του Οργανισμού (ΠΟΕ)<sup>42</sup> της Γενεύης στις 20 Μαΐου 1998 δήλωσε ότι τα μέλη του ΠΟΕ θα συνεχίσουν την τρέχουσα πρακτική τους να μην επιβάλλουν τελωνειακούς δασμούς σε ηλεκτρονικές συναλλαγές.<sup>43</sup> Παράλληλα, ενώ μεγάλος αριθμός (κυρίως ανεπτυγμένων) χωρών προτίμησαν να παρατείνουν την παραπάνω συνθήκη, ορισμένες αναπτυσσόμενες χώρες είχαν εκφράσει ανησυχία για πιθανές απώλειες εσόδων που προκύπτουν από τους δασμούς στα σύνορα.

Εν συνεχεία, σημαντική ήταν μια πολύ ξεχωριστή άποψη για το πρόβλημα που εκφράστηκε ως μια Έκκληση για δίκαιη και ίση φορολογία του Ηλεκτρονικού Εμπορίου που υπογράφηκε από Αμερικανούς ακαδημαϊκούς ειδικούς στη φορολογική πολιτική. Το έγγραφο δήλωνε ότι δίκαια δεν υπάρχει λόγος αρχής για μόνιμη εξαίρεση για το ηλεκτρονικό εμπόριο.<sup>44</sup> Η προσφυγή αναφέρει επίσης ότι "το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται μόνιμα διαφορετικά από το σύνηθες εμπόριο." Με βάση τις διατάξεις της προσφυγής, ο Walter Hellerstein, καθηγητής Φορολογίας στη Νομική Σχολή του Πανεπιστημίου της Τζόρτζια, πίστεως κατευθυντήρια αρχή ότι «Το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν πρέπει να φορολογείται ούτε περισσότερο ούτε λιγότερο αισθητά από το φυσικό εμπόριο», και η απάντηση στο «μεγάλο» ερώτημα είναι ότι το

---

<sup>41</sup>Personal Web Page of Christopher Cox, Chairman of the House Policy Committee, *President Bush Signs Chairman Cox's Internet Tax Freedom Bill Into Law* (Nov. 28, 2001) at <http://cox.house.gov/nettax/> accessed on 02/17/02.

<sup>42</sup>[https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/deltia/2\\_1998/4\\_2.pdf](https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/deltia/2_1998/4_2.pdf)

<sup>43</sup>[https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CE%B1%CE%B3%CE%BA%CF%8C%CF%83%CE%BC%CE%B9%CE%BF%CF%82\\_%CE%9F%CF%81%CE%B3%CE%B1%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82\\_%CE%95%CE%BC%CF%80%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%BF%CF%85](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CE%B1%CE%B3%CE%BA%CF%8C%CF%83%CE%BC%CE%B9%CE%BF%CF%82_%CE%9F%CF%81%CE%B3%CE%B1%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82_%CE%95%CE%BC%CF%80%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%BF%CF%85)

<sup>44</sup>*Appeal for Fair and Equal Taxation of Electronic Commerce signed by American academic specialists in tax policy* at <http://www.ntanet.org/documents/AppealList.PDF> (last visited Feb. 17, 2002).

ηλεκτρονικό εμπόριο πρέπει ή δεν πρέπει να φορολογείται ανάλογα με το εάν το ισοδύναμο συμβατικό εμπόριο φορολογείται ή όχι».<sup>45</sup>

Συνεπώς, τα φορολογικά ζητήματα που εγείρονται από το παγκόσμιο ηλεκτρονικό εμπόριο αναδύθηκαν απότομα και δραματικά υπό τη σκιά της θεωρίας και της υπόθεσης. Ένα θέμα που πάνω από τα τελευταία τριάντα χρόνια έχει απασχολήσει διεθνείς φορείς όπως ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ),<sup>46</sup> τις κυβερνήσεις χωρών, ακαδημαϊκούς, βιομηχανίες και επαγγελματικές οργανώσεις σε όλο τον κόσμο είναι το πρακτικό ενδιαφέρον για κάθε επιχείρηση που ασχολείται ή σκέπτεται το ηλεκτρονικό εμπόριο ως εναλλακτικό μέσω συναλλαγών.

### 3.2 Προκλήσεις Ηλεκτρονικού Εμπορίου

Τα έθνη ανά τον κόσμο έχουν εντοπίσει **τρεις κύριες προκλήσεις** που αντιμετωπίζει η παγκόσμια επιχειρηματική κοινότητα ως αποτέλεσμα των διεθνών φορολογικών ζητημάτων: **η διάβρωση των φορολογικών εσόδων της χώρας προέλευσης, αδυναμία φορολόγησης του διεθνούς χρηματοοικονομικού κεφαλαίου και οι επιζήμιες συνέπειες του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού.**

Και οι τρεις προκλήσεις είναι αλληλένδετες και αλληλεπικαλύπτονται σε κάποιο βαθμό. Αυτά τα προβλήματα φυσικά προέκυψαν πολύ πριν από την άφιξη

---

<sup>45</sup>*Declaration on Global Electronic Commerce* (May 20, 1998)

at [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/ecom\\_e/mindec1\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindec1_e.htm) (last visited Feb. 17, 2002).

<sup>46</sup><https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/161/the-european-union-and-the-world-trade-organisation>

του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η έκρηξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, ωστόσο, όπως κατέστη φυσικό και ήταν πιθανόν να επιδεινώσει τα προβλήματα επειδή γίνεται όλο και πιο εύκολη, λιγότερο δαπανηρό και πιο αποτελεσματικό, η μεταφορά των κινητών συντελεστών παραγωγής – αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων σε όλο τον κόσμο.<sup>47</sup>

Εν συνεχεία στις παρακάτω ενότητες αναλύονται διεξοδικά οι παραπάνω προκλήσεις και αποδίδεται ένα σαφές πλαίσιο δράσης όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς του ηλεκτρονικού εμπορίου.

### 3.3 Θέματα Διεθνούς Άμεσης Φορολογίας

Το διεθνές φορολογικό πλαίσιο προβλέπει ορισμένες σημαντικές κατευθυντήριες αρχές που περιλαμβάνουν την ουδετερότητα, την ισότητα, το δίκαιο διαχωρισμό των εσόδων και τη διοικητική αποτελεσματικότητα.<sup>48</sup>

Η ουδετερότητα είναι μια από τις πιο σημαντικές αρχές της φορολογίας. Προβλέπεται ότι οι φορολογικοί κανόνες δεν πρέπει να είναι ο καθοριστικός παράγοντας για την επιλογή επένδυσης στη χώρα καταγωγής ή στο εξωτερικό. Η αρχή της ουδετερότητας όσον αφορά την εφαρμογή στο ηλεκτρονικό εμπόριο, επίσης αντικατοπτρίζεται στο έγγραφο συζήτησης του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ με θέμα "Επιλεγμένες φορολογικές επιπτώσεις του παγκόσμιου ηλεκτρονικού εμπορίου: «Για να διασφαλιστεί ότι αυτές οι νέες τεχνολογίες δεν παρεμποδίζονται, η ανάπτυξη ουσιαστικής φορολογικής πολιτικής και διοίκησης σε αυτόν τον τομέα θα εξακολουθεί να χρησιμεύει ως βάση για τις περισσότερες

---

<sup>47</sup>Walter Hellerstein, *Deconstructing the Debate Over State Taxation of Electronic Commerce*, 13 HARV. J. L. & TECH. 549, 551 (2000).

<sup>48</sup>*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, *supra* note 2, at 4

διεθνείς φορολογικές συνθήκες. Μερικά από τα θέματα που προκύπτουν στην διεθνή φορολόγηση είναι:

### 3.3.1 Δικαιοδοσία Κατοικίας

Κάθε πρότυπο άρθρο χώρας που βάσει συντάγματος καθορίζει μια χώρα διαμονής στην οποία ένα πρόσωπο έχει «κατοικία, φορολογική και μη, τόπο διοίκησης ή οποιοδήποτε κριτήριο παρόμοιας φύσης» ορίζεται ως τύπος δικαιοδοσίας και αναφέρεται ως δικαιοδοσία έδρας.<sup>49</sup> Συνεπώς οι χώρες ασκούν τα φορολογικά δικαιώματά τους με βάση το γεγονός ότι το συγκεκριμένο πρόσωπο έχει εδαφική σχέση με τη χώρα αυτή.

Η σχέση με μια χώρα φορολογίας καθορίζεται με βάση τους πολιτικούς και οικονομικούς δεσμούς μεταξύ ενός φορολογούμενου και μιας φορολογούσας χώρας. Οι περισσότερες χώρες χρησιμοποιούν την κατοικία ή την διαμονή ως κριτήριο για την άσκηση φορολογικής εξουσίας.<sup>50</sup> Ωστόσο, μόνο οι Ηνωμένες Πολιτείες και μερικές άλλες χώρες χρησιμοποιούν την ιθαγένεια ενός ατόμου για την επιβολή φορολογικής υποχρέωσης σε ένα άτομο με παγκόσμιο εισόδημα.

Επομένως η διπλή φορολογία προκύπτει λόγω συγκρούσεων κατοικίας-διαμονής, όπου δύο χώρες αντιμετωπίζουν ένα άτομο ως κάτοικο σύμφωνα με τους αντίστοιχους φορολογικούς τους νόμους. Συνεπώς ο κύριος στόχος των συμβάσεων για τη διπλή φορολογία είναι να αποσκοπούν στην αποτροπή τέτοιων

---

<sup>49</sup> Dien D. Phan (2002) E-business development for competitive advantages: a case study, *Information & Maanagement*, 1-10

<sup>50</sup> Li Jinyan, 2001, "Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1", *Canadian Tax Journal* 47 (No. 5), 1077-1125 and Part 2, *Canadian Tax Journal* 47 (No. 6), σελ. 1411-78.



περιπτώσεων διπλής φορολόγησης των πολιτών της μιας που κατοικούν σε άλλη χώρα.<sup>51</sup>

Κάθε Σύμβαση διπλής φορολογίας προβλέπει κανόνες διαιτησίας για τον καθορισμό της διαμονής των ατόμων σε περίπτωση διπλής διαμονής. Προφανώς, οι κανόνες ισοπαλίας που ισχύουν στα άτομα δεν είναι κατάλληλα για εταιρείες και άλλες εταιρικές οντότητες.

Όσον αφορά τις εταιρείες, ο τόπος αποτελεσματικής διαχείρισης είναι ο τόπος όπου βρίσκονται οι βασικές διοικητικές και εμπορικές αποφάσεις που είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή των εργασιών της οικονομικής οντότητας και περιλαμβάνουν την ουσία της επιχείρησης.<sup>52</sup> Ο τόπος της αποτελεσματικής διαχείρισης είναι συνήθως ο τόπος όπου το ανώτερο άτομο ή ομάδα προσώπων (για παράδειγμα ένα διοικητικό συμβούλιο) λαμβάνει αποφάσεις, ο τόπος στον οποίο καθορίζονται οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν από την οντότητα στο σύνολό της.

Ωστόσο, δεν μπορεί να δοθεί οριστικός ορισμός και πρέπει να ισχύουν όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις για να καθοριστεί ο τόπος της αποτελεσματικής διαχείρισης. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει περισσότερους από έναν τόπους διοίκησης, αλλά μπορεί να έχει μόνο έναν τόπο αποτελεσματικής διαχείρισης ανά πάσα στιγμή.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Malone Thomas W., Yates JoAnne and Benjamin I. Robert, 1989, "The Logic of Electronic Markets", Harvard Business Review, 67, (May - June), σελ. 166-172.

<sup>52</sup> OECD, 2001, "Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions", OECD Publishing.

<sup>53</sup> Ponti Andrea, 2001, "OECD work in progress", Tax Planning International Review, σελ. 25-27. Portner Rosemarie, 1999, "The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts", tax Planning International and E-Commerce, Bureau of National Affairs, σελ. 20-27.

Ο καθορισμός του τόπου κατοικίας σε ένα παραδοσιακό επιχειρηματικό περιβάλλον αποτελεί μια σχετικά απλή διαδικασία. Ωστόσο, οι σύγχρονες τεχνολογίες Διαδικτύου και τηλεπικοινωνιών περιπλέκουν την εφαρμογή του κανόνα της θέσης αποτελεσματικής διαχείρισης. Το έγγραφο συζήτησης που εκδόθηκε από την Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα του ΟΟΣΑ σχετικά με την παρακολούθηση της εφαρμογής των υφιστάμενων προτύπων συνθηκών για τη φορολογία των επιχειρήσεων δίνει ένα πρότυπο διαχείρισης τέτοιων περιπτώσεων εμφανίζοντας φυσικά διάφορα θέματα προς συζήτηση.<sup>54</sup>

Τα κέρδη είναι ένα παράδειγμα του προβλήματος που παρουσιάζεται: Εάν τα ανώτερα στελέχη υιοθετήσουν τη συνδιάσκεψη μέσω του Διαδικτύου, για παράδειγμα, ως βασικό μέσο για τη διαχείριση των εμπορικών αποφάσεων και αυτοί οι διαχειριστές βρίσκονται σε όλο τον κόσμο, μπορεί να είναι δύσκολο να καθοριστεί ένας κοινός τόπος αποτελεσματικής διαχείρισης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ένας τόπος αποτελεσματικής διαχείρισης μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει σε κάθε δικαιοδοσία όπου βρίσκεται ένας διευθυντής.

Παράλληλα η κινητικότητα του ηλεκτρονικού εμπορίου όπου ένας διακομιστής μπορεί να λειτουργεί ως ολόκληρη την επιχείρηση και είναι προσβάσιμος από παντού στον κόσμο δημιουργεί τη δυνατότητα στα άτομα να θεωρούνται κάτοικοι οποιασδήποτε δικαιοδοσίας. «Τα άτομα μπορούν πιο εύκολα να αποφύγουν τους βασικούς κανόνες διαμονής με βάση την περίοδο φυσικής παρουσίας με την απουσία τους από μια αρχή ή κράτος για τον απαραίτητο αριθμό ημερών, ενώ εξακολουθεί να διατηρείται η απασχόληση μέσω τηλεργασίας.»<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Powers, J.P., Murato, M., Borraccia, S.M., Brodersen, C., Bourtourault, P.Y. & Kay, G.A. 1997, International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-Border electronic commerce, in Intertax, no. 4, σελ. 120-142

<sup>55</sup> Rosenberg Larry J. and Hirschman Elizabeth C., 1980, "Retailing Without Stores", Harvard Business Review, 58, (July - August), 103-112.

### 3.3.2 Πηγή δικαιοδοσίας

Οι διάφορες χώρες ασκούν δικαίωμα φορολογίας με βάση τη δικαιοδοσία της πηγής όταν τα έσοδα από τους μη κάτοικους κερδίζονται από πηγές εντός των συνόρων τους. Εάν ο μη κάτοικος έχει μόνιμη εγκατάσταση σε χώρα προέλευσης, τότε υπόκειται σε φόρους στην χώρα προέλευσης. Παράλληλα το άρθρο 5 της Πρότυπης Συνθήκης του ΟΟΣΑ για το φορολογικό καθεστώς του διαδικτύου θεσπίζει δύο τρόπους δημιουργίας της μόνιμης εγκατάστασης: είτε μέσω «σταθερού τόπου επιχείρησης» είτε μέσω δραστηριότητας του εξαρτώμενου πράκτορα.

#### 1) Θέμα Μόνιμης Εγκατάστασης

Οι όροι του Φορολογικού Πλαισίου, που εγκρίθηκαν στο Υπουργικό Συμβούλιο του ΟΟΣΑ Συνέδριο στην Οτάβα του Καναδά, τον Οκτώβριο του 1998,<sup>56</sup> προέβλεπαν ότι «Οι αρχές της φορολογίας που καθοδηγούν τις κυβερνήσεις σε σχέση με το συμβατικό εμπόριο θα πρέπει επίσης να καθοδηγούν πλέον σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο. Στο Άρθρο 69 αναφέρεται ότι σε αυτό το στάδιο ανάπτυξης, μπορούν να εφαρμοστούν οι υφιστάμενοι φορολογικοί κανόνες, στο ευρύτερο τεχνολογικό και εμπορικό περιβάλλον.

Ακολουθεί ο ορισμός ίδρυσης στο ηλεκτρονικό εμπόριο βάσει του κειμένου του ΟΟΣΑ: Σύμφωνα με τις αλλαγές για το Υπόδειγμα Φορολογικής Σύμβασης και το Άρθρο 5 (εφεξής «Πρόταση»)<sup>57</sup> Αυτή η τοποθέτηση αντικατοπτρίζει τις απόψεις για το θέμα της μόνιμης εγκατάστασης σε πλήρη εφαρμογή στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η πρόταση κάνει διάκριση «μεταξύ εξοπλισμού

---

<sup>56</sup>*Electronic Commerce (1998): Taxation Framework Conditions, supra note 2, at 3.*

<sup>57</sup>*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 (Dec. 2000) at <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015535.pdf> [Clarification on the Application].*

ηλεκτρονικών υπολογιστών, ο οποίος μπορεί να δημιουργηθεί σε τοποθεσία ώστε να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση υπό ορισμένες περιστάσεις, καθώς και τα δεδομένα και το λογισμικό που χρησιμοποιούνται ή αποθηκεύονται σε αυτόν τον εξοπλισμό.

Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο, ένας ιστότοπος δεν δημιουργεί μόνιμη ίδρυση διότι «δεν αποτελεί από μόνος του ενσώματη περιουσία». «Από την άλλη πλευρά, ο διακομιστής στον οποίο είναι αποθηκευμένος ο ιστότοπος και μέσω του οποίου είναι προσβάσιμος ως ένα κομμάτι εξοπλισμού που έχει μια φυσική τοποθεσία και μια τέτοια τοποθεσία μπορεί επομένως να θεωρηθεί «σταθερός τόπος επιχείρησης» που εκμεταλλεύεται αυτόν τον διακομιστή. Επιπλέον, «για να αποτελέσει σταθερό τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας, ένας διακομιστής θα πρέπει να βρίσκεται σε ένα συγκεκριμένο μέρος για αρκετό χρονικό διάστημα.»<sup>58</sup> δεν έχει σημασία αν ο διακομιστής ανήκει ή ενοικιάζεται από τρίτους για να διαπιστωθεί αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση.

Περαιτέρω, η Πρόταση του ΟΟΣΑ προβλέπει ότι οι διακομιστές μπορούν να δημιουργήσουν μια μόνιμη εγκατάσταση ακόμα κι αν δεν απαιτείται ανθρώπινη παρέμβαση. Η πρόταση εξηγεί:

Η παρουσία προσωπικού δεν είναι απαραίτητη για να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση εν όλο ή εν μέρει διεξάγει τις δραστηριότητές της σε μια τοποθεσία όπου δεν απαιτείται στην πραγματικότητα προσωπικό για να συνεχίσει επιχειρηματικές δραστηριότητες σε αυτήν την τοποθεσία».<sup>59</sup>

Αυτή η θέση είναι παρόμοια με την άποψη που ελήφθη στην υπόθεση που εκδικάστηκε από το δεύτερο τμήμα του γερμανικού Ανώτατου Φορολογικού

---

<sup>58</sup>OECD Commentaries, 2001, Art. 5, para. 23: “It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise.”

<sup>59</sup>John K. Sweet, *Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles*, 146. U. PA. L. REV. 1949 (1998) (outlining the facts of the case).

Δικαστηρίου βάσει του οποίου, μια ολλανδική εταιρεία κατείχε υπόγειους αγωγούς στην Ολλανδία και τη Γερμανία, μέσω των οποίων προμήθευε πετρέλαιο σε γερμανικές εταιρείες. Η ολλανδική εταιρεία έλεγχε τον αγωγό από το Κάτω Χώρες, και δεν είχε κανέναν υπάλληλο στη Γερμανία καθώς ανεξάρτητοι εργολάβοι έκαναν όλες τις εργασίες συντήρησης. Ακόμα η ροή της πίεσης στον αγωγό τροφοδοτήθηκε από την Ολλανδία.

Πάραυτα το δικαστήριο έκρινε ότι η ολλανδική εταιρεία είχε μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία και εξήγησε ότι στην περίπτωση πλήρως αυτοματοποιημένου εξοπλισμού, μια μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να υφίσταται χωρίς να υπάρχει η ανθρώπινη παρέμβαση.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειωθεί ότι το εισαγωγικό μέρος της πρότασης υποδεικνύει ότι ορισμένες χώρες δεν συμφωνούν ότι οι διακομιστές, από μόνη τους, μπορούν να δημιουργήσουν μόνιμη εγκατάσταση (π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο). Η πρόταση του ΟΟΣΑ ορίζει ότι δεν μπορεί να δημιουργηθεί μόνιμη εγκατάσταση με τη διεξαγωγή προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων μέσω υπολογιστή και παρέχει ορισμένα παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων: παροχή συνδέσμου επικοινωνίας, διαφήμιση αγαθών και υπηρεσίες, αναμετάδοση πληροφοριών μέσω διακομιστή κατοπτρισμού για λόγους ασφάλειας και αποτελεσματικότητας, συλλογή δεδομένων αγοράς ή παροχή πληροφοριών.

Ωστόσο, εάν αυτές οι λειτουργίες αποτελούν από μόνες τους ουσιαστικό και σημαντικό μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης στο σύνολό της ή από άλλες βασικές λειτουργίες της επιχείρησης οι οποίες εκτελούνται μέσω του εξοπλισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών τότε θα υπήρχε μόνιμη εγκατάσταση.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Roberts, S.I., 1993, "The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View (Part One)", Intertax, 9 396.

Το άρθρο 5 παράγραφος 5 της Πρότυπης Συνθήκης του ΟΟΣΑ προβλέπει<sup>61</sup> έναν δεύτερο τρόπο δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης μέσω εξαρτώμενου αντιπροσώπου στη χώρα προέλευσης, ακόμη και αν οι επιχειρήσεις δεν έχουν σταθερή έδρα στη χώρα προέλευσης. Προβλέπει ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση όταν

- (1) ένας εξαρτημένος πράκτορας
- (2) ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και
- (3) έχει, και ασκεί συνήθως, σε μια χώρα προέλευσης
- (4) την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης.

**Γράφημα 3:** Σύνδεση του Ηλεκτρονικού εμπορίου με επιχείρηση σε κάθε χώρα



<sup>61</sup> Singleton, Paul, 2004, "Non-Resident Electronic Commerce Taxation: An International Comparison", Asia Pacific Tax Bulletin, (Μάρτιος 2004), σελ. 162-168.

Η πρόταση του ΟΟΣΑ καθορίζει ότι η δραστηριότητα ενός Παρόχου Υπηρεσιών Διαδικτύου (ISP) γενικά δεν θα αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 5 της Πρώτης Συνθήκης.

Συνεπώς ο πάροχος δεν θα είναι εξαρτημένος πράκτορας λόγω του γεγονότος ότι δεν θα έχουν την εξουσία να συνάπτουν δεσμευτικές συμβάσεις στο όνομα των πελατών τους και δεν θα συνάπτουν τακτικά τέτοιες συμβάσεις ή επειδή θα αποτελούν ανεξάρτητους αντιπροσώπους που ενεργούν κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησής τους, όπως αποδεικνύεται από το γεγονός ότι φιλοξενούν τους ιστότοπους πολλών διαφορετικών επιχειρήσεων.<sup>62</sup> Και τέλος, η πρόταση αναφέρει ότι «ο δικτυακός τόπος μέσω του οποίου μια επιχείρηση ασκεί τις δραστηριότητές της» δεν είναι μόνιμη εγκατάσταση διότι δεν είναι θεωρείται ως «πρόσωπο».

## 2) Η τοποθεσία των διακομιστών είναι κινητή

Όπως σημειώθηκε παραπάνω, η πρόταση του ΟΟΣΑ θεωρεί την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, της τοποθεσίας ενός διακομιστή σε ένα σταθερό μέρος. Ένα πολύ ενδιαφέρον θέμα προκύπτει όταν κάποιος εξετάζει τη δυνατότητα των διακομιστών να μεταδίδουν λογισμικό στους πελάτες υπολογιστές από διαφορετική δικαιοδοσία. Καθώς οι εφαρμογές Ιστού γίνονται πιο περίπλοκες, μια πιθανή τάση θα είναι ο υπολογιστής του τελικού χρήστη να εκτελεί περισσότερες λειτουργίες για να ελευθερώσει τον διακομιστή από αυτές τις εργασίες.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Tanzi Vito, 2000, "Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites", IMF Working Paper WP/00/181, International Monetary Fund, Washington.

<sup>63</sup> Westin, Richard, 2001, "Qualified Cost-Sharing Arrangements in International E-Commerce", Tax Planning International e-commerce.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι δύσκολο να ισχυριστεί κανείς ότι η επιχείρηση διεξάγεται μέσω ενός διακομιστή που ανήκει ή μισθώνεται με σκοπό το ηλεκτρονικό εμπόριο. Από αυτή την άποψη, η εμφάνιση νέων τεχνικών δικτύωσης μπορεί τελικά να ματαιώσει προτάσεις που εστιάζουν στις φυσικές πτυχές του δικτύου.

Οι συγγραφείς του βιβλίου με τίτλο «Ηλεκτρονικό Εμπόριο και Πολυεθνική Φορολογία» εξετάζουν την υποθετική περίπτωση όταν μια ξένη οντότητα ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω πολλών διακομιστών με «κάθε διακομιστή να εκτελεί συγκεκριμένη λειτουργία».<sup>64</sup> Τα σχόλια αναφέρουν ότι σε μια τέτοια περίπτωση κάθε τύπος της επιχείρησης πρέπει να εξετάζεται χωριστά και μεμονωμένα για να αποφασιστεί εάν υπάρχει ή όχι μόνιμη εγκατάσταση.

Οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι πολλοί διακομιστές σε διαφορετικές τοποθεσίες «...δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μία μόνιμη εγκατάσταση». Το άρθρο 7 παράγραφος 1 της συνθήκης του ΟΟΣΑ ορίζει ότι μια περιοχή προέλευσης μπορεί να φορολογεί μόνο τα κέρδη που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση.

Επομένως, ακόμη και αν ένας διακομιστής αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση, μια χώρα προέλευσης μπορεί να φορολογήσει ένα μέρος του κέρδους που αποδίδεται σε μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση. «Τα κέρδη που αποδίδονται στη μόνιμη εγκατάσταση δεν περιλαμβάνουν τα κέρδη που μπορεί να αποκομίσει μια επιχείρηση εκτός από τη μόνιμη σε αυτή εγκατάσταση.

Αυτό περιορίζει τα φορολογικά δικαιώματα μιας χώρας υποδοχής, έτσι ώστε τα κέρδη μιας μη εγκατεστημένης επιχείρησης που δεν μπορούν να αποδοθούν στη μόνιμη εγκατάσταση δεν μπορούν να υπόκεινται σε φόρο. Είναι

---

<sup>64</sup> Zodrow, George, “Notes: Efficiency and the Choice of Tax Base”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.owlnet.rice.edu/~econ483/notes/NotesEff.pd>



πιθανό ότι πολύ μικρό κέρδος θα αποδίδεται σε μόνιμη εγκατάσταση διακομιστή όπου δεν υπάρχουν άτομα της αντιπροσωπευόμενης εταιρείας και συνεπώς η πραγματική αξία δημιουργείται εκτός της χώρας προέλευσης.

Ο Άρθουρ Κόκφιλντ, ειδικός στη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου, προέβλεψε τις ευκαιρίες του φορολογικού προγραμματισμού για τους φορολογούμενους εάν οι διακομιστές μπορούν να αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις.<sup>65</sup>

Ακόμα πιστεύει ότι αυτές οι στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού «θα μπορούσαν να καταναείμουν τα φορολογικά έσοδα μακριά από τη χώρα κατοικίας στην οποία εδρεύει η επιχείρηση ηλεκτρονικού εμπορίου και τη χώρα προέλευσης όπου εντοπίζονται οι καταναλωτές των αγαθών και υπηρεσιών του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Θα είναι δυνατή, κυρίως λόγω της δυνατότητας απομακρυσμένου ελέγχου των διακομιστών, και θα επέτρεπε σε μια επιχείρηση οι βασικοί διακομιστές να βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους χωρίς την ανάγκη διατήρησης υπαλλήλου ή επίσκεψης στον φορολογικό παράδεισο. Ο Άρθουρ Κόκφιλντ επισημαίνει επίσης ότι υπάρχουν ήδη κάποιοι «παράδεισοι δεδομένων» για την προστασία του απορρήτου του Ιστού. Δίνει ένα παράδειγμα του «Sealand», συνολική έκταση 6.000 τετραγωνικά πόδια, το οποίο βρίσκεται στα ανοικτά των ακτών της Αγγλίας. Το Sealand χρησιμεύει ως συνεγκατάσταση για την τοποθέτηση διακομιστών υπολογιστών και συντηρούνται από άτομα που εργάζονται σε αυτό. Το παραπάνω δημιουργήθηκε για τη διευκόλυνση τυχερών παιχνιδιών, πυραμιδικών συστημάτων, πορνογραφίας και, ίσως το πιο

---

<sup>65</sup> *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions: A Discussion Paper from the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits* (Feb. 2001) at <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015525.pdf> [hereinafter The Discussion Paper]

ανησυχητικό για τις φορολογικές αρχές, μη ανιχνεύσιμους τραπεζικούς λογαριασμούς.

### 3) Απόδοση Κέρδους σε Μόνιμη Εγκατάσταση στο Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Τον Φεβρουάριο του 2011 η Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα του ΟΟΣΑ εξέδωσε ένα έγγραφο συζήτησης σχετικά με την απόδοση των κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση που συμμετέχει σε συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου.<sup>66</sup>

Το άρθρο 7 παράγραφος 2 προβλέπει την απόδοση κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία θα μπορούσε και αναμένεται να δημιουργήσει εάν ήταν μια ξεχωριστή και χωριστή επιχείρηση που ασκούσε τις ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες στο πλαίσιο της ίδιας ή παρόμοιων συνθήκων και να συναλλάσσεται εντελώς ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας είναι μόνιμη εγκατάσταση.

Η μελέτη παρουσιάζει μια ανάλυση δύο σταδίων στην εφαρμογή του κέρδους σε μια μόνιμη εγκατάσταση:

α) πρώτον, μια λειτουργική και πραγματική ανάλυση της μόνιμης εγκατάστασης καθορίζοντας τις δραστηριότητες που διεξάγονται από την επιχείρηση και τη μόνιμη εγκατάσταση προκειμένου να κατανεμηθούν τα κέρδη στη μόνιμη εγκατάσταση.

Αυτό περιλαμβάνει ανάλυση για να προσδιορίσει τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση. Το έγγραφο εξηγεί ότι είναι απαραίτητο να προσδιοριστούν οι

---

<sup>66</sup> OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Ιούλιος 2013. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του

κίνδυνοι που αναλαμβάνει η μόνιμη ίδρυση παρά το γεγονός ότι όλους τους κινδύνους τους αναλαμβάνει νόμιμα η επιχείρηση.

Το έγγραφο κάνει αναφορά στην παράγραφο 1.28 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης(Κατευθυντήριες γραμμές) και προβλέπει ότι «ο καταμερισμός των κινδύνων και των ευθυνών εντός της επιχείρησης θα πρέπει να «συνάγεται από τη συμπεριφορά τους (των μερών) και των οικονομικών αρχών που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. **Ως αποτέλεσμα αυτών των αναλύσεων, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση θα πρέπει να ληφθούν υπόψη λογαριασμό κατά την απόδοση στη μόνιμη εγκατάσταση.**

#### 4) Χαρακτηρισμός εισοδήματος

Ένα από τα πιο προβληματικά ζητήματα της τρέχουσας διεθνούς φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος. «Από τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος προέρχεται πηγή και από την πηγή προέρχεται η ταύτιση της χώρας με το δικαίωμα φορολογίας αυτού του εισοδήματος.<sup>67</sup> Η μοναδική φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου δημιουργεί νέες πτυχές στο ζήτημα του χαρακτηρισμού του εισοδήματος. Ισχύουν οι παραδοσιακοί κανόνες χαρακτηρισμού του εισοδήματος και στην τελική ανάλυση το συμβατικό εμπόριο δεν έχει σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Ορισμένοι τύποι εισοδήματος, όπως το εισόδημα από πωλήσεις αγαθών που παραδίδονται φυσικώς, είναι οικείοι και επομένως δεν παρουσιάζουν προβλήματα. Άλλοι τύποι εισοδήματος, όπως το εισόδημα που προκύπτει από ηλεκτρονικά παραδοτέα ψηφιακά προϊόντα και υπηρεσίες είναι νέοι και δεν αντιμετωπίζονται σωστά ούτε από τοπικούς ούτε από διεθνείς φορολογικούς νόμους.

---

<sup>67</sup>Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention [hereinafter Commentary].

Μερικές χώρες προσπάθησαν να υιοθετήσουν κανονισμούς σχετικά με τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος. Για παράδειγμα, η ενότητα 861 του Κανονισμού του ΟΟΣΑ<sup>68</sup> για το διεθνές λογισμικό και τις συναλλαγές ήταν η πρώτη προσπάθεια των Ηνωμένων Πολιτειών να ρυθμίσουν τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος από το ηλεκτρονικό εμπόριο. Ωστόσο, οι μονομερείς προσπάθειες να ρυθμιστεί αυτό το ζήτημα σε αυτό το επίπεδο καθώς και οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις θα οδηγούσαν ενδεχομένως σε διπλή φορολόγηση των συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου.<sup>69</sup>

Την 1η Φεβρουαρίου 2001, η Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα του ΟΟΣΑ ("TAG") για τον Φορολογικό Χαρακτηρισμό των Ηλεκτρονικών Εμπορικών Πληρωμών εξέδωσε μια έκθεση προς την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ («Έκθεση»). Η ομάδα είχε εντολή «να εξετάσει τον χαρακτηρισμό διαφόρων τύπων πληρωμών ηλεκτρονικού εμπορίου βάσει φορολογικών συμβάσεων με σκοπό την παροχή των απαραίτητων διευκρινίσεων.

Η Έκθεση αποτέλεσε να είναι ένα σημαντικό βήμα για την εξεύρεση διεθνούς συναίνεσης σε θέματα χαρακτηρισμού εισοδήματος. Παρουσίασε ακόμα ορισμένες προτάσεις και αλλαγές στο σχέδιο.

Το πρώτο θέμα που συζητήθηκε στην Έκθεση είναι «η διάκριση μεταξύ των επιχειρηματικών κερδών και του μέρους του ορισμού της συνθήκης για τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που αφορά τις πληρωμές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης ενός πνευματικού δικαιώματος. Η Έκθεση προβλέπει: «Για να αποφασιστεί εάν οι πληρωμές που προκύπτουν σε αυτές τις συναλλαγές

---

<sup>68</sup> OECD, "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", Ιούλιος 2013. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του

<sup>69</sup> *Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce: Report to Working Party No.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs* (Feb. 2001) at [www.oecd.org](http://www.oecd.org) at 5 [hereinafter Tax Treaty Characterization Issues].

συνιστούν ή όχι δικαιώματα, το κύριο ερώτημα που πρέπει να εξεταστεί είναι ο προσδιορισμός της αντιπαροχής για την πληρωμή».<sup>70</sup>

Η συνθήκη προβλέπει περαιτέρω ότι εάν το αντάλλαγμα για την πληρωμή είναι η απόκτηση ψηφιακών προϊόντων (όπως λογισμικό, εικόνες, ήχοι ή κείμενο) για ίδια χρήση του αγοραστή και απόλαυση, δεν οδηγεί σε πληρωμές βασικών δικαιωμάτων. Στο βαθμό που η πράξη της αντιγραφής του ψηφιακού σήματος στον σκληρό δίσκο του πελάτη ή σε άλλα μη προσωρινά μέσα συνιστά χρήση πνευματικών δικαιωμάτων από τον πελάτη σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία και τις συμβατικές ρυθμίσεις, αυτό είναι απλώς ένα παρεπόμενο μέρος της διαδικασίας σύλληψης και αποθήκευσης του ψηφιακού σήματος.

Ωστόσο, όταν το αντάλλαγμα για την πληρωμή αφορά την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων σε ψηφιακό προϊόν, θα συνιστά δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Ένα άλλο θέμα που εξετάζεται στην Έκθεση είναι η ανάγκη διάκρισης των πληρωμών για την παροχή τεχνογνωσίας και των πληρωμών για την παροχή υπηρεσιών. Στις προτεινόμενες αλλαγές στο σχέδιο της συνθήκης παρείχε ορισμένα κριτήρια για να γίνει η διάκριση:<sup>71</sup>

- Οι συμβάσεις παροχής τεχνογνωσίας αφορούν πληροφορίες που ήδη υπάρχουν ή αφορούν παροχή πληροφοριών μετά την ανάπτυξη ή δημιουργία τους και περιλαμβάνουν διατάξεις που αφορούν το απόρρητο των πληροφοριών αυτών.

---

<sup>70</sup> OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Ιούλιος 2013. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του

<sup>71</sup> Parrilli Davide Maria, 2010, European VAT and Electronically Supplied Services, Interdisciplinary Centre for Law and ICT, Catholic University of Leuven. Belgium

- Στην περίπτωση συμβάσεων παροχής υπηρεσιών, ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να παρέχει υπηρεσίες που ενδέχεται να απαιτούν τη χρήση, από τον εν λόγω προμηθευτή, ειδικών γνώσεων, δεξιοτήτων και εμπειρογνωμοσύνης αλλά όχι η μεταφορά τέτοιων ειδικών γνώσεων, σε άλλο μέρος.

Η Έκθεση ακόμα εξετάζει ένα πολύ ενδιαφέρον θέμα ως προς τη διάκριση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και απόκτησης περιουσίας. Προβλέπει ότι η βασική διάκριση θα πρέπει να γίνεται βάσει του γεγονότος ότι η αποκτηθείσα περιουσία ήταν άμεσα διαθέσιμη στην αρχή της συναλλαγής ή δημιουργήθηκε με βάση την παραγγελία του πελάτη. Για παράδειγμα, εάν ένα μέρος δεσμεύσει ένα άλλο μέρος για να δημιουργήσει ένα περιουσιακό στοιχείο που θα κατέχει ο πρώτος, από τη στιγμή της δημιουργίας του, τότε δεν θα έχει αποκτηθεί ιδιοκτησία από τον ίδιο και η συναλλαγή θα χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών.<sup>72</sup>

Εάν, ωστόσο, ο πελάτης αποκτήσει μια πολύτιμη αναφορά ή άλλη ιδιοκτησία που δεν δημιουργήθηκε ειδικά για αυτόν τον πελάτη, τότε η συναλλαγή θα μπορούσε να οδηγήσει σε έσοδα από την πώληση ή την περιουσία. Η Έκθεση του ΟΟΣΑ παρέχει μια ανάλυση διαφόρων κατηγοριών τυπικών συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου.

Στην περίπτωση που ένας πελάτης υποβάλλει ηλεκτρονική παραγγελία για παράδοση αγαθών, η πληρωμή που πραγματοποιήθηκε θα πρέπει να θεωρείται επιχειρηματικό κέρδος σύμφωνα με το άρθρο 7 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ («Σύμβαση»)<sup>73</sup>. Ωστόσο, εάν ο πελάτης παραγγείλει και

---

<sup>72</sup> OECD, 2000, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, "The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention"

<sup>73</sup> G. Joseph, 2004, "Electronic Commerce and the United Nations model double taxation convention", Intertax, σελ.388.

πραγματοποιήσει την λήψη ψηφιακών προϊόντων για εμπορική εκμετάλλευση των πνευματικών δικαιωμάτων, η πληρωμή πληροί τις προϋποθέσεις ως προς τα δικαιώματα.

Η Έκθεση αναφέρει ότι οι υπηρεσίες φιλοξενίας ιστοσελίδων (όταν ο πάροχος προσφέρει τον διακομιστή του για τη φιλοξενία ιστοσελίδων), θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως επιχειρηματικά κέρδη σύμφωνα με το άρθρο 7 της Σύμβασης.<sup>74</sup> Αναφέρει επίσης ότι οι υπηρεσίες αποθήκευσης δεδομένων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, επιτρέποντας στον πελάτη να έχει πρόσβαση, να ανεβάζει, να ανακτά και να χειρίζεται δεδομένα εξ αποστάσεως.

Ακόμα η πληρωμή για τη χρήση υπηρεσιών ανάκτησης δεδομένων όπου η κύρια αξία για τους πελάτες είναι η δυνατότητα αναζήτησης και εξαγωγής ενός συγκεκριμένου στοιχείου δεδομένων από μια τεράστια συλλογή των ευρέως διαθέσιμων δεδομένων θα πρέπει να χαρακτηριστούν επιχειρηματικά κέρδη. Στην ίδια κατηγορία ταξινομούνται και οι υπηρεσίες διαφήμισης στο Διαδίκτυο. Η έκθεση ταξινομεί επίσης στο άρθρο 7 πληρωμές που λαμβάνονται για ηλεκτρονική πρόσβαση σε επαγγελματικές συμβουλές, παράδοση πληροφοριών, χρήση διαδικτυακών πυλών αγορών, συμμετοχή σε ηλεκτρονικές δημοπρασίες κ.λπ.

### 3.4 Εξέλιξη της φορολογίας του διεθνούς ηλεκτρονικού εμπορίου

Μελετώντας την πορεία και την εξέλιξη του διαδικτύου θεωρείται βέβαιο ότι, η άνοδος του παγκόσμιου ηλεκτρονικού εμπορίου εδώσε ώθηση σε μια ουσιαστική διεύρυνση και ενίσχυση του διεθνούς φορολογικού καθεστώτος.

---

<sup>74</sup> Kogels, H.A. 1999, VAT @ e-commerce, in EC Tax Review, vol. 8, no. 2, σελ. 117

Αυτό δεν σημαίνει ότι τα κράτη έπαψαν να εισπράττουν φόρους τα ίδια ή ότι δημιουργήθηκε μια υπερεθνική φορολογική αρχή, αλλά μάλλον ότι η άνοδος του ηλεκτρονικού εμπορίου επιτάχυνε μια αλλαγή στη σχετική ισορροπία της de facto φορολογικής εξουσίας από το εγχώριο στο διεθνές επίπεδο καθώς τα κράτη συνειδητοποίησαν ότι οι τεχνολογικές αλλαγές στη φύση του εμπορίου απαιτούν υψηλότερα επίπεδα συντονισμού της διεθνούς φορολογικής πολιτικής. Αυτό το συμπέρασμα βασίζεται σε πολλές προϋποθέσεις:

(1) Το διεθνές ηλεκτρονικό εμπόριο αναπτυσσόταν και θα αναπτύσσεται στο μέλλον

(2) ότι η εξάπλωση αυτού του εμπορίου θα αμφισβητήσει τα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα.

(3) ότι οι εθνικές κυβερνήσεις θα απαιτήσουν, όπως και πραγματοποιήθηκε τελικά τη φορολόγηση του ψηφιακού εμπορίου· και

(4) ότι η αποτελεσματική φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου θα απαιτήσει εκτεταμένο διεθνή συντονισμό.

Αναλύοντας τώρα τις παρακάτω υποθέσεις:

**Υπόθεση 1: Το διεθνές ηλεκτρονικό εμπόριο αναπτυσσόταν και θα αναπτύσσεται στο μέλλον**

Η συνολική αξία του παγκόσμιου ηλεκτρονικού εμπορίου αυξήθηκε από σχεδόν μηδέν στις αρχές της δεκαετίας του 1990 σε τουλάχιστον 657 δισεκατομμύρια δολάρια το 2000.<sup>75</sup> Η χαμηλή εκτίμηση κατά εκείνους τους καιρούς ήταν περίπου ισοδύναμη με το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (ΑΕΠ) της Φινλανδίας., και η υψηλή ξεπερνούσε το ΑΕΠ του Καναδά.

---

<sup>75</sup> Dale Pinto, 2003, "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", Volume 6 in the Doctoral Series, IBFD



Η ύφεση του 2000 στον τεχνολογικό τομέα των ΗΠΑ δεν αντίστρεψε αυτήν την τάση. ο εμπόριο, ειδικότερα, συνέχισε να αναπτύσσεται και οι πωλήσεις του έχουν επίσης αυξηθεί γρήγορα: εν μέσω ύφεσης, το ηλεκτρονικό εμπόριο λιανικής στις Ηνωμένες Πολιτείες αναπτύχθηκε κατά 19,3 τοις εκατό το 2001, σε σύγκριση με μόλις 3,3 τοις εκατό αύξησης στο εγχώριο εμπόριο κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους.<sup>76</sup>

**Πίνακας2:** Έσοδα ηλεκτρονικού εμπορίου από επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις παγκοσμίως, 2000–2004 (σε δισεκατομμύρια).



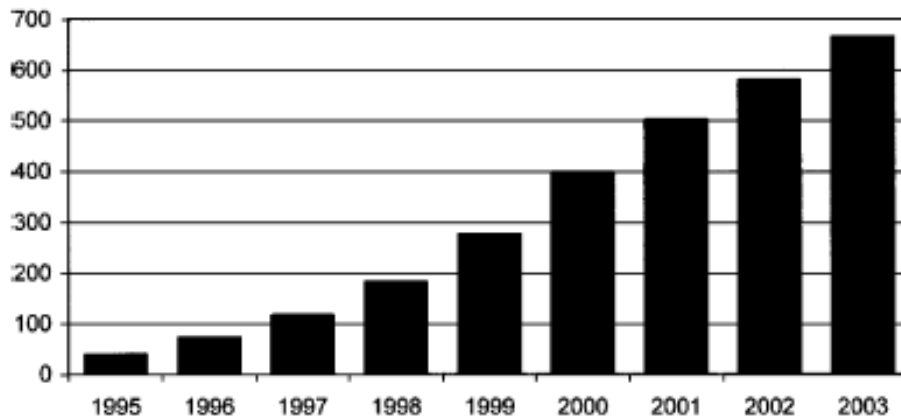
Φυσικά ο σύγχρονος κόσμος και φυσικά εν μέσω της πρόσφατης πανδημίας χρησιμοποίησε στο μέγιστο το ηλεκτρονικό εμπόριο οι περισσότεροι αναλυτές αναμένουν ότι αυτή η κατάσταση αυξηθεί ακόμα περισσότερο, καθώς ακόμα πιο πολλοί άνθρωποι συνεχίζουν να αποκτούν πρόσβαση στο διαδίκτυο.

Οι τάσεις στις αρχές του 2000 επιβεβαίωσαν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο στις Ηνωμένες Πολιτείες αυξήθηκαν πάνω από το 50 τοις εκατό του παγκόσμιου

<sup>76</sup>United States Department of Commerce, 2002

συνόλου το 2004 και το φαινόμενο του ηλεκτρονικού εμπορίου έγινε πλέον ένα παγκόσμιο φαινόμενο.<sup>77</sup>

**Πίνακας 3:** Παγκόσμιος Αριθμός Χρηστών Διαδικτύου (σε εκατομμύρια).



**Υπόθεση 2: Η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου θα αμφισβητήσει τα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα**

Το ερώτημα για το πώς το ηλεκτρονικό εμπόριο επηρέασε τα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα προσελκύει την προσοχή οικονομολόγων, πολιτικών επιστημόνων, φορολογικών νομικών και αναλυτών πολιτικής, μέσα στα χρόνια.

Όπως σημειώθηκε παραπάνω, τα περισσότερα εθνικά φορολογικά συστήματα – καθώς και το διεθνές φορολογικό καθεστώς στο οποίο βασίζονται πολλά από αυτά τα συστήματα – υποθέτουν ότι οι εμπορικές δραστηριότητες

---

<sup>77</sup> Chatillon, Georges, 2005, "Internet International Law", University of Paris-I Pantheon-Sorbonne-Ministry of Justice-France-Arpeje, Bruylant, σελ. 18-19

μπορούν να συνδεθούν με μια συγκεκριμένη περιοχή. Το ηλεκτρονικό εμπόριο αμφισβητεί αυτή την υπόθεση επειδή είναι εγγενώς μη εδαφική.

Οι όποιες διευθύνσεις του διαδικτύου, γράφει ο Stephen Kobrin, είναι σχεσιακές οργανωτικές κατασκευές και συχνά δεν αντικατοπτρίζουν τη φυσική τοποθεσία. Οι διακομιστές μεταφέρουν τακτικά τους πελάτες από «τοποθεσία» σε άλλη «θέση» για την εξισορρόπηση των φορτίων και ένας αγοραστής μπορεί να συνδεθεί σε οποιονδήποτε διακομιστή από απόσταση.<sup>78</sup>

Κατά συνέπεια, το καθήκον του εντοπισμού του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι συναλλαγές σε φυσικό χώρο – και η αναγνώριση των συμμετεχόντων σε αυτή τη συναλλαγή – μπορεί να είναι δύσκολες ή ακόμα και αδύνατες σε ορισμένες περιπτώσεις. Συνεπώς τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα αφενός και ο μη εδαφικός χαρακτήρας του ηλεκτρονικού εμπορίου από την άλλη, βρίσκονται στο επίκεντρο της πρόκλησης που θέτει το ηλεκτρονικό εμπόριο στη φορολογία.

Εξετάζοντας, για παράδειγμα, τις τρέχουσες μεθόδους άμεσης φορολογίας, οι οποίες περιλαμβάνουν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και εταιρειών, σημειώνεται ότι υπάρχουν δύο επικρατούσες προσεγγίσεις για την άμεση φορολογία:<sup>79</sup>

- η μία βασίζεται στην αρχή της πηγής και
- η άλλη με βάση την αρχή της κατοικίας.

Στην πράξη, επομένως δηλώνεται το φορολογικό εισόδημα τόσο για την πηγή όσο και για την κατοικία και συνάπτει διμερείς φορολογικές συμβάσεις

---

<sup>78</sup> LauC., A. Halkyard, 2003, "From e-commerce to e-business taxation", Asia-Pacific Tax Bulletin, σελ. 9- 11.

<sup>79</sup> UNCTAD [United Nations Conference on Trade and Development] (2000) "Building Confidence: Electronic Commerce and Development." Document UNCTAD/SDTE/MISC.11.

βάσει του μοντέλου σύμβασης φόρου εισοδήματος του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ωστόσο, προϋποθέτει ότι οι φορολογικές αρχές μπορούν να καθορίσουν τη γεωγραφική πηγή εισοδήματος, ενώ η φορολογία στην αρχή της κατοικίας απαιτεί πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα και το καθεστώς διαμονής όσων ασχολούνται με δραστηριότητες που παράγουν εισόδημα. Το ηλεκτρονικό εμπόριο καταρρίπτει την απαραίτητη και σαφή σύνδεση μεταξύ επικράτειας και εμπορίου και καθιστά αυτό το είδος πληροφοριών πιο δύσκολο να το αποκτήσουν, περιπλέκοντας έτσι το έργο της φορολόγησης του εισοδήματος με βάση την πηγή ή την κατοικία.

Μια υποθετική ηλεκτρονική συναλλαγή απεικονίζει αυτές τις πολυπλοκότητες:<sup>80</sup>

Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία ηλεκτρονικού εμπορίου έχει την έδρα της στη Χώρα «Α» και η εταιρεία αποδέχεται παραγγελίες πελατών μέσω ενός ιστότοπου στο Διαδίκτυο που διατηρεί στη Χώρα «Β.» Στη συνέχεια, ο ιστότοπος διαβιβάζει τις παραγγελίες στο τμήμα πωλήσεων της εταιρείας στη Χώρα «C».

Ας υποθέσουμε, τώρα, ότι ένας πελάτης που κατοικεί στη Χώρα «D» κάνει μια ηλεκτρονική παραγγελία μέσω του ιστότοπου της εταιρείας. Η παραγγελία διοχετεύεται ηλεκτρονικά μέσω μιας αλυσίδας διακομιστών σε οποιοδήποτε αριθμό τοποθεσιών, καταλήγοντας τελικά στην ιστοσελίδα στη Χώρα «B», η οποία με τη σειρά της διαβιβάζει την παραγγελία στο γραφείο πωλήσεων στη Χώρα «C».

---

<sup>80</sup> ROSENBLOOM, H. D. (2000) International Tax Arbitrage and the “International Tax System”. Tax Law Review 53(2):137–166.

Ας υποθέσουμε περαιτέρω ότι η εταιρεία έχει ακόμη μια εγκατάσταση αποθήκευσης σε άλλη δικαιοδοσία στην Χώρα «Ε.» Μετά την έγκριση της παραγγελίας, το γραφείο πωλήσεων φροντίζει για την αποστολή του προϊόντος από την εγκατάσταση αποθήκευσης στη Χώρα «Ε» στον πελάτη.

Εάν το προϊόν είναι ψηφιοποιημένο—δηλαδή, εάν περιλαμβάνει ηλεκτρονικές πληροφορίες μόνο, όπως λογισμικό υπολογιστή—τότε μπορεί να παραδοθεί ηλεκτρονικά απευθείας στον πελάτη. Εάν ναι, ο καταναλωτής θα μπορούσε να λάβει το προϊόν οπουδήποτε στον πλανήτη όπου υπάρχει σημείο πρόσβασης στο Διαδίκτυο. Η εταιρεία, με άλλα λόγια, δεν έχει ιδέα για το πού στον πραγματικό κόσμο θα καταλήξει το ψηφιοποιημένο προϊόν της.

Επιπλέον, εάν το προϊόν είναι ψηφιοποιημένο, η «εγκατάσταση αποθήκευσης» της εταιρείας δεν θα μπορούσε να είναι τίποτα περισσότερο από ένας σκληρός δίσκος ή διακομιστής υπολογιστή και θα μπορούσε ακόμη και να είναι ένας φορητός υπολογιστής ή ακόμα και ένα κινητό τηλέφωνο που βρίσκονται σε πολλές διαφορετικές δικαιοδοσίες. Σε αυτήν την περίπτωση, η «εγκατάσταση αποθήκευσης» από την οποία παραδίδεται το προϊόν της εταιρείας μπορεί να είναι εξίσου κινητή με τον πελάτη που παραλαμβάνει το προϊόν.

### **Προϋπόθεση 3: Οι εθνικές κυβερνήσεις θα απαιτήσουν τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου**

Παρά τις ελπίδες ορισμένων ότι το Διαδίκτυο και το εμπόριο που βασίζεται στο Διαδίκτυο θα παρέμενε απαλλαγμένο από κυβερνητικές ρυθμίσεις, συμπεριλαμβανομένης της φορολογίας, η αναμενόμενη ανάπτυξη το ηλεκτρονικό εμπόριο τα επόμενα χρόνια και η πρόκληση που έθεσε το ηλεκτρονικό εμπόριο στα υπάρχοντα φορολογικά συστήματα ώθησε τις εθνικές κυβερνήσεις να

απαιτήσουν την αποτελεσματική φορολόγηση των πωλήσεων και των κερδών που προκύπτουν από το ηλεκτρονικό εμπόριο.<sup>81</sup>

Παράλληλα σημειώθηκε προηγουμένως, ότι τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ είχαν τοποθετηθεί ενάντια στις επιπτώσεις του «επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού» ή της ικανότητας των εταιρειών και των ιδιωτών να προστατεύουν τον πλούτο σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή μη φορολογία, που πολλές χώρες φοβόνταν ότι θα διαβρώσουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις και έσοδα. Ομοίως, παρόλο που η κλίμακα του διεθνούς ηλεκτρονικού εμπορίου παραμένει μικρή, οι κυβερνήσεις εξέφρασαν ανησυχίες για την πιθανότητα η αναμενόμενη ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου να μειώσει ικανότητα αύξησης των φορολογικών εσόδων «που απαιτούνται για την κάλυψη των νόμιμων προσδοκιών των πολιτών για υπηρεσίες που παρέχονται από το δημόσιο».<sup>82</sup>

Η Κίνα, για παράδειγμα, έθεσε πρώτη την επιβολή ειδικού φόρου στο ηλεκτρονικό εμπόριο, ενώ η Ευρωπαϊκή Ένωση και η Νέα Ζηλανδία ανέλαβαν θεμελιώδεις αλλαγές στις μεθόδους είσπραξης του φόρου προστιθέμενης κατά κύριο λόγο ως απάντηση στην άνοδο των διεθνών το ηλεκτρονικό εμπόριο, ενώ άλλες χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Αυστραλίας, έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι «τα φορολογικά έσοδα είναι πιθανό να επηρεαστούν» από το ηλεκτρονικό εμπόριο και εξέτασαν πιθανές πολιτικές απαντήσεις.

---

<sup>81</sup>Drake, W.J. and K. Nicolaidis (1999). “Global Electronic Commerce and the General Agreement on Trade in Services: The “Millennium Round” and Beyond”, in P. Sauve and R.M. Stern (eds.), *GATS 2000: New Directions in Services Trade*, Washington, D.C.: Brookings Institution Press

<sup>82</sup>OECD (1998b). *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues*, 17 September 1998, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/discusse.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf).

Οι παραπάνω ανησυχίες είναι πιθανό να ενταθούν καθώς διευρύνεται ο όγκος του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η εγγώρια συζήτηση για τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου στις Ηνωμένες Πολιτείες προσφέρει ορισμένες ενδείξεις για το πώς μπόρεσε να εξελιχθεί αυτό το ζήτημα σε διεθνές επίπεδο. Ακόμη και αν και οι ηλεκτρονικές συναλλαγές αντιπροσώπευαν στην αρχή μόνο το ένα ή δύο τοις εκατό των εσόδων από λιανικές πωλήσεις στις ΗΠΑ<sup>83</sup> στις αρχές του 2000, εκτινάχθηκαν απότομα και πέρασαν κατά πολύ το λιανικό εμπόριο κατά τις επόμενες δεκαετίες.

Οι ανησυχίες υπάρχουν καθώς, οι φόροι επί των πωλήσεων αποφέρουν συνήθως περίπου το ένα τρίτο των κρατικών φορολογικών εσόδων και περίπου 10% ως ποσοστό των φορολογικών εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης ή περίπου το ένα τέταρτο των συνδυασμένων εσόδων από κρατικούς και τοπικούς φόρους.<sup>84</sup>

Σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να εισπράττουν και να πληρώνουν κρατικούς φόρους επί των πωλήσεων εάν διατηρούν σημαντική παρουσία εντός της φορολογικής δικαιοδοσίας του κράτους. Συνεπώς τίθεται σοβαρό θέμα για την σωστό πλαίσιο φορολόγησης που θα πρέπει να πλαισιώνει το ηλεκτρονικό εμπόριο.

#### **Προϋπόθεση 4: Η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου απαιτήσει εκτεταμένη διεθνή συνεργασία και συντονισμό**

Ποιος θα φορολογήσει το ηλεκτρονικό εμπόριο —και πώς θα το κάνει— μένει να φανεί. Ήταν η καίρια ερώτηση που θα έπρεπε να απαντηθεί στα πρώιμα στάδια του ηλεκτρονικού εμπορίου.

---

<sup>83</sup>Υπουργείο Εμπορίου Ηνωμένων Πολιτειών, 2001 Boston Consulting Group, 2000

<sup>84</sup>The Economist (2000a), *Internet Economics*, 1 April 2000

Ωστόσο, η δημιουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου θα απαιτούσε σχεδόν σίγουρα εκτεταμένη διεθνή συνεργασία και συντονισμό. Όπως σημείωσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2000: «Το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι, από τη φύση του, πραγματικά παγκόσμια διαδικασία και καμία φορολογική δικαιοδοσία, ενεργώντας μεμονωμένα, μπορεί να επιλύσει όλα τα ζητήματα που εγείρει»<sup>85</sup>.

Δεδομένων των ανησυχιών για την κυριαρχία, υπήρξε εκτεταμένη αντίσταση στην παγκοσμιοποίηση της φορολογίας από ορισμένες χώρες, και κυρίως από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Επιπρόσθετα απρόβλεπτα σοκ στην παγκόσμια οικονομία, μεγάλα μη οικονομικά γεγονότα όπως οι τρομοκρατικές επιθέσεις της 11η Σεπτεμβρίου 2001, ή ο συνήθης κύκλος εργασιών στην κρατική διοίκηση, θα μπορούσε επίσης να διαμορφώσει τη στάση των εθνικών κυβερνήσεων απέναντι στο διεθνές φορολογικό καθεστώς και τη μελλοντική του εξέλιξη.<sup>86</sup> Συνεπώς, το επιχείρημά σε αυτό το τμήμα δεν είναι ότι όλα τα κράτη ενστερνίστηκαν την παγκοσμιοποίηση της φορολογίας αμέσως ή ομοιόμορφα, αλλά μάλλον οι κορυφαίες οικονομικές δυνάμεις του κόσμου — συμπεριλαμβανομένης της Ευρώπης και των Ηνωμένων Πολιτειών— κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η φορολόγηση του διασυνοριακού ηλεκτρονικού εμπορίου είναι απαραίτητη προϋπόθεση και οι πρακτικές απαιτήσεις της φορολόγησης αυτού του εμπορίου θα τους αφήσουν ελάχιστες επιλογές από το να αποδεχθούν υψηλότερα επίπεδα διεθνούς συνεργασίας και συντονισμού επί της φορολογικής πολιτικής (υπόθεση 4).

Έχουν ήδη θιχθεί ορισμένες από τις πρακτικές δυσκολίες που αντιμετώπιζαν οι πολιτείες των ΗΠΑ και τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>87</sup> όταν

---

<sup>85</sup>Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2000:3

<sup>86</sup>OECD (1998b). *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues*, 17 September 1998, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/discusse.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf)

<sup>87</sup>KPMG (various years). *Country Tax Facts*, [http://www.tax.kpmg.net/country\\_tax\\_facts/default.htm](http://www.tax.kpmg.net/country_tax_facts/default.htm).



επιδίωκαν να επιβάλουν έμμεσους φόρους στο ψηφιακό εμπόριο. Τα κύρια προβλήματα περιλαμβάναν τη δημιουργία «ισότιμων όρων ανταγωνισμού» μεταξύ πωλητών εντός δικαιοδοσίας και εκτός δικαιοδοσίας, και τη διασφάλιση αυτής της εκτός δικαιοδοσίας των πωλητών εισπράττουν πιστά και αποδίδουν φόρους κατανάλωσης στις αρμόδιες αρχές.

Οι εξ αποστάσεως πωλήσεις προϋποθέτουν την προθυμία των νομικά ανεξάρτητων φορολογικών αρχών να επιβάλουν τους φορολογικούς κανόνες άλλης δικαιοδοσίας – για να διασφαλίσουν ότι οι εξ αποστάσεως πωλητές πληρώνουν φόρους κατανάλωσης στη δικαιοδοσία στην οποία βρίσκεται ο αγοραστής.<sup>88</sup> Τέτοια συνεργασία θα ήταν απίθανο να πραγματοποιηθεί ελλείψει συμφωνιών αμοιβαίας επιβολής μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών δικαιοδοσιών (καθώς κανένα κράτος δεν έχει το συμφέρον να επιβάλει τους φορολογικούς κανόνες μιας άλλης πολιτείας, αυξάνοντας έτσι το κόστος για τους τοπικούς πωλητές, εκτός αν έχουν επίσης να κερδίσουν κάτι από αυτό).

Επίσης η παραπάνω κίνηση συνεπάγεται μέτρα –ίσως συνδυασμό κινήτρων και κυρώσεων– για να συμμορφωθούν οι απερίσκεπτες δικαιοδοσίες με το φορολογικό καθεστώς, προκειμένου να εμποδίζουν τους πωλητές να μετεγκατασταθούν σε φορολογικούς παραδείσους ως μέσο αποφυγής της εισπραξής των φόρων κατανάλωσης. Σε διεθνές επίπεδο, η εξωεδαφική επιβολή της φορολογίας και οι εθνικοί έμμεσοι φόροι θα αντιπροσώπευαν μια σημαντική εισβολή στην παραδοσιακή αυτονομία των κρατών ως φορολογικών φορέων.

Πράγματι, αυτός ο τύπος ρύθμισης θα μπορούσε εύκολα να παρουσιαστεί ως παραβίαση των δικαιωμάτων του κυρίαρχου κράτους και, ως εκ τούτου, θα μπορούσε να αντιμετωπίσει σημαντική πολιτική αντίθεση. Ωστόσο, κάποιου είδους αμοιβαία επιβολή μέσω μηχανισμών φαίνεται να είναι το φυσικό –και,

---

<sup>88</sup>WTO (1998). *Global Electronic Commerce*, Proposal by the United States, WT/GC/W/78, 9 February 1998, Geneva.

ίσως, απαραίτητο– τελικό σημείο των συνεχιζόμενων προσπαθειών τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στις Ηνωμένες Πολιτείες για την επιβολή έμμεσων φόρων στο ηλεκτρονικό εμπόριο μεταξύ δικαιοδοσιών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΥΡΩΠΑΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

### 4.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο προχωράει στην εξέταση της εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και του φόρου εισοδήματος εταιρειών στο ηλεκτρονικό εμπόριο (e-commerce) στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ). Το ηλεκτρονικό εμπόριο περιλαμβάνει τη χρήση δικτύων υπολογιστών για τη διευκόλυνση της παραγωγής, διανομή, πώληση και παράδοση αγαθών και υπηρεσιών. Το μεγαλύτερο μέρος του ηλεκτρονικού εμπορίου περιλαμβάνει έπι

το πλείστων συναλλαγές από επιχείρηση σε επιχείρηση (B2B) και ένα σημαντικό μέρος των συναλλαγών B2B περιλαμβάνει ψηφιακό περιεχόμενο.<sup>89</sup>

Το ηλεκτρονικό εμπόριο προκαλεί προβλήματα από φορολογικής άποψης κυρίως όταν ξεπερνά τα όρια μεταξύ φορολογικών δικαιοδοσιών — για παράδειγμα, μεταξύ μελών της ΕΕ ή μεταξύ Μέλη και άλλα έθνη. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (εφεξής η Επιτροπή της ΕΕ) έγραψε (2000β), «Το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι, από τη φύση του, μια πραγματικά παγκόσμια διαδικασία και καμία φορολογική δικαιοδοσία, ενεργώντας μεμονωμένα, δεν μπορεί να επιλύσει όλα τα ζητήματα που εγείρει.<sup>90</sup>

Η επιτυχής διαχείριση και εφαρμογή των φόρων εξαρτήθηκε συνεπώς σε μεγάλο βαθμό, μεταξύ άλλων, από την επίτευξη διεθνούς συναίνεσης. Συνεπώς η παρούσα μελέτη εστιάζει στο ηλεκτρονικό εμπόριο που διασχίζει τα σύνορα και στην φορολογική του μεταχείριση.

## 4.2 Η Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει πολλάκις εκφράσει την πρόθεση «...να γίνει η πιο ανταγωνιστική και δυναμική οικονομία βασισμένη στη γνώση στον κόσμο, ικανή για βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη με περισσότερες και καλύτερες θέσεις εργασίας και μεγαλύτερη κοινωνική συνοχή»<sup>91</sup> Ακόμα κι έτσι, το ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο θα πρέπει να επωφεληθεί από την προνομιακή φορολογία

---

<sup>89</sup> ERNST AND YOUNG (2001) Global Online Retailing: An Ernst and Young Special Report. [http://www.ey.com/global/vault.nsf/US/2001\\_Retail\\_Study/\\$file/GOR.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/US/2001_Retail_Study/$file/GOR.pdf).

<sup>90</sup> ECONOMIST (2001b) “The Internet, Untethered” (October 11).

<sup>91</sup> (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2000

προφανώς δεν είχε ποτέ εξεταστεί σοβαρά στην ΕΕ, όπως στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Το 1998 η Ε.Ε. Επιτροπή δήλωσε κατηγορηματικά:<sup>92</sup> «Το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ θα πρέπει να παρέχει τη νομική ασφάλεια, την απλότητα και την ουδετερότητα που απαιτούνται για την πλήρη ανάπτυξη των ηλεκτρονικών μέσων του εμπόριο. Η βεβαιότητα, η απλότητα και η ουδετερότητα είναι όλα απαραίτητα για τη διασφάλιση ισότιμων ανταγωνιστικών όρων ανταγωνισμού για όλους τους εμπόρους στην αναπτυσσόμενη παγκόσμια αγορά και για την αποφυγή στρεβλώσεων της αγοράς».

Επίσης το καθεστώς ουδετερότητας σημαίνει ότι:<sup>93</sup>

- οι συνέπειες της φορολογίας θα πρέπει να είναι οι ίδιες για τις συναλλαγές σε αγαθά και υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τον τρόπο εμπορίου που χρησιμοποιείται ή εάν η παράδοση πραγματοποιείται on-line ή off-line.
- οι συνέπειες της φορολογίας θα πρέπει να είναι οι ίδιες για τις υπηρεσίες και τα αγαθά είτε αγοράζονται από εντός είτε εκτός ΕΕ.

#### 4.3 Το πρώιμο έργο του ΟΟΣΑ στην φορολογική νομοθεσία

Η ΕΕ έχει αναλάβει προσπάθειες για να επιλύσει πολλά από τα ζητήματα που συνδέονται σε αυτήν την μελέτη. Ταυτόχρονα πραγματοποιήθηκαν παράλληλες προσπάθειες από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και

---

<sup>92</sup>eMARKETER (2003) "Worldwide B2B E-Commerce to Surpass \$1 Trillion By Year's End,:" <http://www.emarketer.com/news/article.php?1002125>, accessed on 29 April 2003.

<sup>93</sup>Ε.Ε.Επιτροπή, 1998β;

Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που συνδέθηκαν οπωσδήποτε με την πορεία και τις ενέργειες της ΕΕ, λόγω της ανάγκης για συντονισμένες λύσεις.

Στα φόρουμ που πραγματοποιήθηκαν από τον ΟΟΣΑ,<sup>94</sup> τόσο τα κράτη μέλη όσο και τα τρίτα κράτη, μαζί με εκπροσώπους επιχειρήσεων και εξωτερικούς εμπειρογνώμονες, επικεντρώθηκαν σε ζητήματα της φορολογικής πολιτικής και διοίκησης που έθεσε το ηλεκτρονικό εμπόριο. Εξαιτίας της εξέχουσας θέσης της Πρότυπης Συνθήκης του ΟΟΣΑ στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος που αναλύθηκε διεξοδικά σε προηγούμενο κεφάλαιο, είναι ιδιαίτερα αξιοσημείωτες οι προσπάθειες του ΟΟΣΑ να καθορίσει πώς επιλύονται τα ζητήματα φορολογίας εισοδήματος.

Σε μια προσπάθεια επομένως, για να δώσει απαντήσεις σε συγκεκριμένες ερωτήσεις, ο ΟΟΣΑ δημιούργησε πέντε Τεχνικές Συμβουλευτικές Ομάδες (TAGS). Τα θέματα που διερευνηθήκαν από τα TAG ήταν ο φόρος κατανάλωσης, τα επιχειρηματικά κέρδη, ο χαρακτηρισμός των πληρωμών ηλεκτρονικού εμπορίου βάσει συνθήκης, η τεχνολογία, και η Αξιολόγηση Επαγγελματικών Δεδομένων. Ο προσδιορισμός του Φόρου Τεχνολογίας και Κατανάλωσης σχετίστηκε ιδιαίτερα με τον ΦΠΑ. Οι φόροι Επιχειρηματικών Κερδών και Χαρακτηρισμού Συνθήκης αντιμετωπίστηκαν ως ζητήματα φόρου εισοδήματος.

#### 4.4 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Οι τυπικές περιγραφές των εμπειρογνομόνων λένε ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται στην ΕΕ είναι ένας φόρος βάσει προορισμού — ότι οι εισαγωγές φορολογούνται και οι εξαγωγές έχουν μηδενικό συντελεστή και, επομένως, παραμένουν αφορολόγητες. Το επόμενο μέρος αυτής της ενότητας θα εξηγήσει

---

<sup>94</sup> OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (1998b) Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD.

ότι αυτή η περιγραφή δεν είναι ακριβής στην περίπτωση υπηρεσιών και το αμέσως επόμενο είναι να εξετάσει τις προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για μεταρρύθμιση της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Ωστόσο, τα δύο πρώτα μέρη το αγνοούν και αναρωτιέται το πώς εφαρμόζεται πραγματικά η αρχή προορισμού στο πλαίσιο του λεγόμενου «μεταβατικού» συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ στην περίπτωση των υλικών προϊόντων και πώς εφαρμόζεται μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση άυλων προϊόντων.<sup>95</sup>Εν συνεχεία θα εξεταστεί η φορολόγηση του ψηφιακού περιεχομένου στο πλαίσιο του «οριστικού» συστήματος ΦΠΑ βάσει προέλευσης που πρότεινε και εφάρμοσε η Επιτροπή.

Για το σκοπό αυτό είναι χρήσιμο να διαιρεθεί το διεθνές εμπόριο στις τέσσερις κατηγορίες που εμφανίζονται στον παρακάτω Πίνακα, ανάλογα με

α) εάν αφορά υλικά ή άυλα (ψηφιακά) προϊόντα και υπηρεσίες και

β) εάν ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος έμπορος ή καταναλωτής ή μη εγγεγραμμένος έμπορος («άλλοι»).

Πολλά από τα πλαίσια του πίνακα κάνουν διάκριση μεταξύ των συναλλαγών με άλλα μέλη της ΕΕ (εσωτερικό εμπόριο) και των συναλλαγών με μη μέλη (εξωτερικό εμπόριο).

---

<sup>95</sup> OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (1998a) Electronic Commerce Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, As Presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce," 8 October.

**Πίνακας 4:**Πραγματική φορολογική μεταχείριση της ΕΕ για τις εισαγωγές ενσώματων προϊόντων και Φορολογική Μεταχείριση Εισαγωγών Ψηφιακού Περιεχομένου

	Type of Product	
Purchaser	Tangible products (actual EU tax treatment of goods under the “transitional” VAT system)	Digital Content (potential tax treatment of intangible products and services)
Business (“registered traders”)	1a. External: taxation at the border (or post office) 1b. Internal: reverse charge	3. Reverse charge
Consumers (or unregistered traders)	2a. External: Taxation at the border (or post office) 2b. Internal: registration in state of destination or VAT of state of origin	4. <i>The key problem area</i>

#### 4.4.1 Εφαρμογή του ΦΠΑ βάσει προορισμού για τα υλικά προϊόντα στην ΕΕ

Στο πλαίσιο του «μεταβατικού» συστήματος ΦΠΑ, υλικά προϊόντα που εισάγονται στην ΕΕ μέσω εμπορικών διαύλων είτε από εγγεγραμμένους εμπόρους είτε από άλλους μπορούν να φορολογούνται στα σύνορα ή στο ταχυδρομείο, είτε

παραγγελθούν ηλεκτρονικά είτε με συμβατικά μέσα. Με αυτόν τον τρόπο λύνεται το πρόβλημα της συλλογής του ΦΠΑ<sup>96</sup> μέσω ενός προορισμού στις διασυνοριακές αγορές — η κατάσταση δηλαδή όταν ένας καταναλωτής που ζει σε ένα κράτος - μέλος αγοράζει ένα προϊόν σε άλλο κράτος μέλος και το παίρνει στο σπίτι του.

Το κύριο διοικητικό πρόβλημα που δημιουργείται όμως από τον αυξημένο όγκο των μικρών παραγγελιών που περνούν μέσω του ταχυδρομείου που δημιουργήθηκε από την έλευση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Οι ενισχυμένες εξαιρέσεις για μικρές αποστολές, οι οποίες μπορεί να απαιτηθούν για τη βελτίωση αυτού του προβλήματος, θα ήταν αρνητικές επηρεάζουν τόσο την οικονομική ουδετερότητα και τη δικαιοσύνη του συστήματος, όσο και τα έσοδα.

Τα υλικά προϊόντα που διακινούνται μεταξύ κρατών μελών της ΕΕ αντιμετωπίζονται διαφορετικά, ανάλογα με το αν αγοράζονται από εγγεγραμμένους εμπόρους ή από άλλους. Στην πρώτη περίπτωση, οι εξαγωγές έχουν μηδενικό συντελεστή και, στο πλαίσιο του συστήματος της «αντίστροφης χρέωσης»,<sup>97</sup> οι αγοραστές αναμένεται να αυτό εκτιμήσουν τον φόρο του κράτους προορισμού.

Πωλήσεις από έναν πωλητή σε ένα κράτος μέλος σε καταναλωτές και μη εγγεγραμμένους εμπόρους που βρίσκονται σε άλλο<sup>98</sup> (π.χ. ταχυδρομικές παραγγελίες και τηλεφωνικές πωλήσεις, οι οποίες συνήθως ονομάζονται «πώληση εξ αποστάσεως») συνήθως αντιμετωπίζονται διαφορετικά, και κυμαίνονται ανάλογα με τον όγκο των πωλήσεων που πραγματοποιεί ο πωλητής σε πελάτες που βρίσκονται στο άλλο κράτος μέλος.

---

<sup>96</sup> JOHNSON, D. R., AND D. G. POST (1999) "The Rise of Law on the Global Network." In *Borders in Cyberspace: Information Policy and the Global Information Infrastructure*, edited by B. Kahin and C. Nesson, pp. 3–47. Cambridge, MA: Harvard University Press

<sup>97</sup> Moodley 'The Status of B2B E-Commerce in the South African Manufacturing Sector: Evolutionary or Revolutionary' available at <http://link.wits.ac.za/journal/j0301-sagren-fin.pdf>, accessed 15 May 2013.

<sup>98</sup> European Union 'How VAT Works', available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/), accessed 3 July 2013.



Εάν οι πωλήσεις πέφτουν κάτω από ένα όριο, απλά υπόκεινται στον ΦΠΑ του κράτους όπου βρίσκεται ο πωλητής. Εάν υπερβούν αυτό το όριο, ο πωλητής πρέπει να εγγραφεί στην πολιτεία όπου βρίσκονται οι πελάτες και να εισπράξει τον ΦΠΑ αυτού του κράτους.

Συνοπτικά, ο ΦΠΑ της ΕΕ είναι πραγματικά ένας φόρος προορισμού για υλικά αγαθά, εκτός από όλες τις περιπτώσεις πωλήσεων εντός της ΕΕ σε καταναλωτές και μη εγγεγραμμένους εμπόρους σε άλλα κράτη μέλη από προμηθευτές της ΕΕ που κυμαίνονται κάτω από το όριο εγγραφής στο κράτος προορισμού (και, φυσικά, τις διασυνοριακές αγορές).

#### 4.4.2 Εγγενείς Δυσκολίες Εφαρμογής ΦΠΑ βάσει προορισμού σε άυλα υλικά και Προϊόντα

Η αντίστροφη χρέωση θα μπορούσε επίσης να χρησιμοποιηθεί για αγορές άυλων προϊόντων και υπηρεσιών από εγγεγραμμένους εμπόρους. (Η επιλογή είσπραξης φόρου στα σύνορα ή το ταχυδρομείο δεν υπάρχει.) Το πραγματικά δύσκολο πρόβλημα είναι ο τρόπος είσπραξης φόρου βάσει προορισμού για αγορές άυλων προϊόντων από καταναλωτές και μη εγγεγραμμένους εμπόρους. Όπως σημείωσε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (2000β),<sup>99</sup> «Αυτό είναι ένα νέο είδος επιχειρηματικής συναλλαγής, που δεν είχε προβλεφθεί ποτέ όταν καταρτιζόταν η υφιστάμενη νομοθετική βάση. Επιπλέον, τα μοντέλα συμμόρφωσης, ελέγχου και επιβολής που είναι διαθέσιμα επί του παρόντος στις φορολογικές διοικήσεις ήταν πιθανό να είναι ανεπαρκή από ορισμένες απόψεις».

---

<sup>99</sup>Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (2000β),

Η αντίστροφη διαδικασία δεν είναι ρεαλιστική επιλογή σε αυτήν την περίπτωση καθώς θα ισοδυναμούσε σε φόρο «εντιμότητας». (Ο φόρος εισπράττεται μέσω αυτοεκτίμησης των εγγεγραμμένων εμπόρων οι οποίοι επηρεάζουν μόνο τον χρόνο πληρωμής των φόρων, στο βαθμό που επιτρέπονται φόροι επί των εισροών ως πίστωση έναντι του ΦΠΑ επί των πωλήσεων.

Συγκριτικά, οι μη εγγεγραμμένοι έμποροι, όπως και οι καταναλωτές, σηκώνουν ολόκληρο το βάρος οποιουδήποτε ΦΠΑ πληρώνουν.<sup>100</sup> Εάν η αντίστροφη χρέωση (που συνοδεύεται από μηδενισμό από το κράτος μέλος από το οποίο προέρχεται η πώληση) πρόκειται να περιοριστεί σε πωλήσεις σε εγγεγραμμένους εμπόρους, οι πωλητές θα πρέπει να μπορούν να κάνουν διαφοροποίηση μεταξύ πωλήσεων σε εγγεγραμμένους και μη εμπόρους.

Η απαίτηση από προμηθευτές ψηφιακού περιεχομένου που βρίσκονται σε άλλες χώρες δικαιοδοσίας, είτε σε μέλη ή μη μέλη της ΕΕ, η είσπραξη του φόρου του έθνους όπου διαμένει ο πελάτης είναι προβληματική, για διάφορους λόγους.<sup>101</sup>

**Πρώτον**, οι πωλητές δεν γνωρίζουν απαραίτητα την τοποθεσία των πελατών τους και δεν θέλουν να αλλάξουν τα επιχειρηματικά τους σχέδια για να ενσωματώσουν αυτή τη λειτουργία.

**Δεύτερον**, όταν συναλλάσσονται με πωλητές που δεν έχουν φυσική παρουσία εντός των συνόρων τους, τα κράτη της αγοράς γενικά δεν έχουν «αποτρεπτικές διαδικασίες».

Η Επιτροπή παράλληλα πρότεινε ότι ο κίνδυνος ανάληψης μεγάλων απλήρωτων φορολογικών υποχρεώσεων προς τα μέλη της ΕΕ και η ανάγκη για

---

<sup>100</sup>Deloitte available at [us\\_Tax\\_VAT\\_POV\\_2011Sept\\_100711.pdf](#), accessed 23 April 2013.

<sup>101</sup>Badenhorst ‘Registration Requirements for Foreign Suppliers of Electronic Services Clarified’, available at <http://taxmansa.co.za/registration-requirements-foreignsuppliers-electronic-services-clarified/>, accessed 30 May 2014.

νομική προστασία (π.χ. πνευματικών δικαιωμάτων και άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας) στο κράτος της αγοράς θα ωθήσει τους πωλητές να εγγραφούν και να εισπράξουν φόρους. Όμως ο ΟΟΣΑ (2000) σημειώνει, «η ικανότητα μιας φορολογικής δικαιοδοσίας για την επιβολή ενός τέτοιου φορολογικού καθεστώτος πέρα από τα σύνορά της θα είναι μη εφαρμόσιμη στην καλύτερη περίπτωση, οδηγώντας σε στρεβλώσεις και ανισότητες της αγοράς»<sup>102</sup>.

**Τρίτον**, ενώ αυτή η προσέγγιση μπορεί να λειτουργήσει για την ΕΕ, όπου ισχύουν οι νόμοι για τον ΦΠΑ σε ένα σχετικά εναρμονισμένο πλαίσιο, δύσκολα θα μπορούσε να εισέλθει σε διεθνές πεδίο, χωρίς την ουσιαστική ομοιομορφία του ΦΠΑ διαφόρων εθνών, και είναι παράλογο να αναμένει κάποιος μη κάτοικο πωλητή να συμμορφώνονται με τους διαφορετικούς νόμους περί ΦΠΑ σε περισσότερες από 100 χώρες του κόσμου.

Το να περιμένει κανείς από το έθνος στο οποίο βρίσκεται ο πωλητής να εισπράξει τον φόρο και να τον υποβάλλει είναι ακόμη λιγότερο πιθανό να είναι επιτυχής. Τα προβλήματα που έχουν ήδη εντοπιστεί θα επιδεινωθούν λόγω της έλλειψης κινήτρων για την είσπραξη του φόρου. Ορισμένοι<sup>103</sup> φυσικά έχουν προτείνει ότι με τη χρήση «τεχνολογίας» για τη διαχείριση των φόρων στο ψηφιακό περιεχόμενο ίσως να υπάρξει μια λύση στο πρόβλημα Έτσι, οι ιδιωτικές εταιρείες μπορούν να αποθηκεύουν σημαντικά χαρακτηριστικά των διαφόρων φορολογικών νόμων από διάφορα έθνη στους υπολογιστές τους και να υπολογίζουν τον φόρο που οφείλεται σε οποιαδήποτε συναλλαγή, ανάλογα με το προϊόν και τη φύση και την τοποθεσία του πελάτη.

---

<sup>102</sup>OECD, 2000, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, “The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention”

<sup>103</sup>Moss-Holdstock ‘E-Services and Looming VAT Dragons’ Tax Alert 24 May 2013, available at <http://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2013/tax/downloads/Tax-Alert-24-May-2013.pdf>, accessed 26 May 2013.

Ενώ τέτοια συστήματα είναι ήδη σε λειτουργία, ιδίως για την είσπραξη του φόρου επί των ενσώματων προϊόντων, οι προτάσεις αυτές χωλαίνουν σε πολλά από τα προβλήματα που έχουν ήδη αναφερθεί (π.χ. αδυναμία προσδιορισμού της

τοποθεσίας του αγοραστή ψηφιακού περιεχομένου. Η Επιτροπή της ΕΕ πρότεινε ότι οι εταιρείες πιστωτικών καρτών θα μπορούσαν να εκτελέσουν αυτό το καθήκον. Παράλληλα ο ΟΟΣΑ κατέληξε στο εξής συμπέρασμα:<sup>104</sup>

Η αλλαγή της διαδικασίας εξουσιοδότησης για την επαλήθευση μιας διεύθυνσης για φορολογικούς σκοπούς θα απαιτούσε αλλαγή των θεμελιωδών επιχειρηματικών πολιτικών και προστασιών που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε σημαντικές τροποποιήσεις του συστήματος με σημαντικό κόστος για τον κλάδο των πιστωτικών καρτών. Αλλαγή επίσης της διαδικασίας αδειοδότησης όχι μόνο θα καθυστερούσε την εξουσιοδότηση των συναλλαγών, αλλά θα επιβραδύνει επίσης το εμπόριο.

Η επίδραση τέτοιων αλλαγών υπονομεύουν τις αρχές της ουδετερότητας μεταξύ των ψηφιακών μέσων όπου παραδόθηκαν φυσικά αγαθά γιατί σε μια φυσική τοποθεσία έναντι αγαθών που απαιτείται μόνο μία άδεια.

Ίσως η πιο πολλά υποσχόμενη προσέγγιση σε ορισμένα από αυτά τα προβλήματα — αλλά όχι όλα— περιλαμβάνει τη χρήση ψηφιακών πιστοποιητικών και ψηφιακών υπογραφών. Αυτά τα συστήματα χρησιμοποιούν τις αρχές έκδοσης πιστοποιητικών που εγγυώνται ότι ο αγοραστής είναι αυτός που ισχυρίζεται ότι είναι (η τοποθεσία του αγοραστή και εάν ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος έμπορος ή όχι). Ο ΟΟΣΑ σημειώνει τόσο την υπόσχεση αυτής της τεχνολογίας όσο και τα εμπόδια στη χρήση της:<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup>OECD ‘What We Do and How’, available at <http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>, accessed 30 July 2013.

<sup>105</sup>OECD ‘Membership and Partners’, available at <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, accessed 30 July 2013

Η διάκριση μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων δεν είναι κάτι εγγενές στην τεχνολογία του Διαδικτύου. Αυτό σημαίνει ότι η διάκριση στο διαδίκτυο θα επιτευχθεί μόνο με την εισαγωγή ενός αναγνωριστικού. Τα ψηφιακά πιστοποιητικά είναι ήδη σε λειτουργία καθώς έχουν τη δυνατότητα να προσδώσουν αυτό το χαρακτηριστικό. Ας σημειωθεί ωστόσο ότι σε ορισμένα νομικά συστήματα μόνο φυσικά πρόσωπα μπορούν να κατέχουν πιστοποιητικά. Η εταιρική λειτουργία μπορεί να διακρίνεται μόνο από τον ιδιώτη μέσω της χρήσης ενός πεδίου άλλων χαρακτηριστικών.

#### 4.4.3Η πρόταση της Επιτροπής για τη φορολόγηση του ψηφιακού περιεχομένου

Η επιβολή ΦΠΑ στην ΕΕ, προβλέπει ότι για πολλές υπηρεσίες ο τόπος παροχής είναι η τοποθεσία του προμηθευτή. Αυτό σημαίνει ότι για τέτοιες υπηρεσίες ο ΦΠΑ βασίζεται στην πράξη προέλευσης. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι οι εισαγωγές υπηρεσιών στην ΕΕ από μη μέλη δεν υπόκεινται σε φόρο, και ότι οι εισαγωγές υπηρεσιών από άλλο κράτος μέλος πληρώνουν τον ΦΠΑ του κράτους εξαγωγής και ότι οι εξαγωγές από την ΕΕ υπόκεινται στον ΦΠΑ του μέλους στο οποίο βρίσκεται ο πάροχος υπηρεσιών.

Αυτός ο κανόνας, ο οποίος μπορεί να ήταν ικανοποιητικός όταν εγκρίθηκε αρχικά, γίνεται όλο και πιο αβάσιμος, καθώς θέτει τους παρόχους υπηρεσιών που εδρεύουν στην ΕΕ σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα, τόσο στην αγορά της ΕΕ όσο και στην ξένη αγορά. Το 2010, ανταποκρινόμενη στον ανταγωνισμό από τηλεπικοινωνιακές εταιρείες που βρίσκονται σε τρίτα κράτη, η ΕΕ τροποποίησε την 6η οδηγία για να απαλλάξει από τον ΦΠΑ τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που παρέχουν οι προμηθευτές με έδρα την ΕΕ σε πελάτες εκτός ΕΕ και να

εφαρμόζουν ΦΠΑ στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που παρέχονται από προμηθευτές εκτός ΕΕ σε πελάτες στην ΕΕ.

Για το σκοπό αυτό, με βάση την ΕΕ,<sup>106</sup> Οι πάροχοι τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών υποχρεούνται να εγγράφονται για φορολογικούς σκοπούς σε κάθε κράτος μέλος όπου έχουν πελάτες και να εισπράττουν τον ΦΠΑ αυτού του κράτους.

Σημαντικά —και ασυνήθιστα— οι πάροχοι τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών με έδρα την ΕΕ σε πελάτες σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ εξακολουθούν να εφαρμόζουν τον ΦΠΑ του κράτους μέλος όπου είναι εγκατεστημένοι οι ίδιοι.

Το 2011 η Επιτροπή της ΕΕ πρότεινε την επέκταση της ίδιας μεταχείρισης, με αρκετές σημαντικές τροποποιήσεις, στη φορολογία του ψηφιακού περιεχομένου, για το οποίο (όπως ο ΟΟΣΑ) είχε υποστηρίξει προηγουμένως ότι πρέπει να φορολογούνται ως υπηρεσίες και όχι ως αγαθά. Η πιο σημαντική τροποποίηση ήταν ότι οι πάροχοι υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε μη μέλη θα πρέπει να επιτρέπεται να εγγράφονται σε ένα μόνο μέλος της ΕΕ και να πληρώνουν τον ΦΠΑ του. (Για πωλητές που βρίσκονται εκτός της ΕΕ, αυτό το καθεστώς θα ισχύει μόνο εάν οι πωλήσεις σε καταναλωτές και μη εγγεγραμμένους εμπόρους στην ΕΕ υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ ετησίως. πωλήσεις κάτω από το όριο δεν θα πρέπει να φορολογηθούν. Ο φόρος επί των πωλήσεων σε εγγεγραμμένους εμπόρους θα εισπράττεται μέσω αντιστροφής χρέωσης.)

Οι εξαγωγές ψηφιακού περιεχομένου από την ΕΕ θα πραγματοποιούνται χωρίς φόρους. Οι προτάσεις της Επιτροπής καταδικάστηκαν αμέσως ως άδικες

---

<sup>106</sup> A Bardopoulos ‘Applying Tax Laws is a Tricky Proposition in Cyberspace’ available at <http://www.bdlive.co.za/indepth/AfricanPerspective/2013/03/12/applying-tax-laws-is-a-tricky-proposition-in-cyberspace?Service> , accessed 22 April 2013.

και ασυμβίβαστες με την οικονομική ουδετερότητα και άλλες αρχές της διεθνούς φορολογίας για τα ακόλουθα:<sup>107</sup>

- Πωλητές ψηφιακού περιεχομένου εκτός ΕΕ που είναι εγγεγραμμένοι σε δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία(π.χ., το Λουξεμβούργο) θα είχε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των πωλητών που βρίσκονται σε άλλες δικαιοδοσίες της ΕΕ. Έχοντας τέτοιους πωλητές εγγεγραμμένους σε όλα τα κράτη μέλη όπου έχουν πελάτες θα επιβάλλουν τη συμμόρφωση του κόστους που δεν επιβαρύνονται ορισμένοι πωλητές της ΕΕ.
- Πωλητές εκτός ΕΕ με πωλήσεις κάτω από το όριο των 100.000 ευρώ έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των πωλητών της ΕΕ, οι οποίοι δεν επωφελούνται από κανένα τέτοιο όριο.
- Ο φόρος σε ανταγωνιστικά προϊόντα θα εξαρτηθεί από το εάν το προϊόν παραδίδεται σε υλική μορφή (π.χ. λογισμικό σε δισκέτα) ή σε άυλη μορφή (λογισμικό με λήψη). Ορισμένα προϊόντα που εξαιρούνται όταν παραδίδονται σε υλική μορφή (π.χ. βιβλία) και ενδέχεται να φορολογούνται κατά την παράδοση.
- Η βάση της φορολογίας στην παρουσία του πωλητή εκτός ΕΕ θεωρήθηκε ότι συνεπάγεται εξωεδαφική εφαρμογή του δικαίου της ΕΕ. Υπήρχε επίσης φόβος ότι αυτή η μεταχείριση θα μπορούσε να επεκταθεί στη φορολογία εισοδήματος.

Το ότι οι προτάσεις της Επιτροπής αντιμετώπισαν ποικίλες δυσκολίες ήταν λίγο πολύ αναπόφευκτο, καθώς συνδυάζουν πολλά ασυνεπή στοιχεία σε μια

---

<sup>107</sup>M Stiglingh Silke: *South Africa Income Tax 2013* (2013) Lexis Nexis South Africa, Durban.

δέσμη: φορολογία αγαθών βάσει προορισμού, φορολόγηση υπηρεσιών που παρέχονται σε καταναλωτές και μη εγγεγραμμένους εμπόρους από άλλα κράτη μέλη και φορολογία παρόμοιων υπηρεσιών που παρέχονται εκτός ΕΕ με φορολογικό συντελεστή που μπορεί να επιλέξει ο πάροχος υπηρεσιών επιλέγοντας πού θα εγγραφεί για πωλήσεις στην ΕΕ.<sup>108</sup> (Η πρόταση της Επιτροπής να επιτραπεί σε αλλοδαπούς πωλητές ψηφιακού περιεχομένου να πληρώνουν φόρους μόνο σε ένα κράτος μέλος δεν συνάδει με τον ισχυρισμό του ότι «η φορολογία πρέπει να πραγματοποιείται στη δικαιοδοσία όπου συμβαίνει η κατανάλωση.»)

#### 4.5 Φορολογία εταιρικού εισοδήματος

Προς το παρόν, η διάκριση μεταξύ εσωτερικού ηλεκτρονικού εμπορίου και εξωτερικού ηλεκτρονικού εμπορίου δεν είναι ιδιαίτερα σημαντική στον τομέα του φόρου εισοδήματος εταιρειών, αλλά καθίσταται αναγκαία η ανάλυση του. Θα είναι χρήσιμο να ξεκινήσει η ανάλυση της αναθεώρησης της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου σύμφωνα με τους υφιστάμενους διεθνείς «κανόνες του παιχνιδιού» και επειδή οι κανόνες αυτοί είναι πιθανό να διέπουν τις μελλοντικές σχέσεις φορολογίας εισοδήματος μεταξύ μελών της ΕΕ και μη μελών και να παρέχουν το υπόβαθρο για την εξέταση πιθανών αλλαγών στις σχέσεις φορολογίας εισοδήματος μεταξύ των μελών.<sup>109</sup>

Με ελάχιστες εξαιρέσεις, τα ίδια βασικά πρότυπα ισχύουν επί του παρόντος για τις φορολογικές σχέσεις μεταξύ μελών της ΕΕ και μεταξύ μελών και μη

---

<sup>108</sup>L Classen ‘E-commerce and Value Added Tax’ in S Papadopoulos & S Snail (eds) *Cyberlaw@SA III: The Law of the Internet in South Africa* (2012) Van Schaik Publishers, Pretoria.

<sup>109</sup>R Westin *International Taxation of Electronic Commerce* (2000) Kluwer Law International, The Hague.



μελών της ΕΕ. Και στις δύο περιπτώσεις οι σχέσεις διέπονται από διμερείς συνθήκες (όπου έχουν θεσπιστεί συνθήκες), καθώς και από εθνικούς φορολογικούς νόμους. (Όπου οι φορολογικές συνθήκες δεν υπάρχουν φορολογικές σχέσεις μεταξύ μελών και μη μελών διέπονται από τους εσωτερικούς νόμους των δύο χωρών.)

Δεδομένου ότι οι περισσότερες συνθήκες βασίζονται στο Πρότυπο Συνθήκης του ΟΟΣΑ,<sup>110</sup> ο καθορισμός χαρακτηρισμού των επιχειρηματικών κερδών και εισοδήματος του ΟΟΣΑ ενδέχεται να είναι εξαιρετικά σημαντικές για τον προσδιορισμό του τρόπου με τον οποίο επιλύονται ορισμένα από τα ζητήματα που συζητούνται παρακάτω. Επιπλέον, διενεργούνται φορολογικές σχέσεις μεταξύ μελών της Ε.Ε στο πλαίσιο της Συνθήκης ΕΕ, όπως ερμηνεύεται από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Όλα τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλουν φόρους εισοδήματος βάσει της πηγής, φορολογούν δηλαδή τα επιχειρηματικά κέρδη που θεωρούνται ότι προέρχονται από τα σύνορά τους. Συγκριτικά, η εκάστοτε χώρα μπορεί να εφαρμόζει παρακράτηση φόρων μόνο σε άλλα είδη εισοδήματος (π.χ. τόκοι, μερίσματα και δικαιώματα). Έτσι, όλα τα μέλη πρέπει να διακρίνουν μεταξύ των τύπων εισοδήματος, να καθορίσουν τη πηγή ορισμένων τύπων εισοδήματος και να μετρήσουν το εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία στην πηγή.<sup>111</sup>

Επιπλέον, τα περισσότερα μέλη επιβάλλουν επίσης φόρους βάσει κατοικίας στο εισόδημα των εταιρειών που έχουν την κατοικία τους εντός των συνόρων τους, επιτρέποντας πιστώσεις για φόρους που καταβάλλονται στις χώρες προέλευσης. Αυτό το σύστημα, όπως και η απαλλαγή του εισοδήματος από ξένη πηγή, δίνει προτεραιότητα στη φορολογία στις χώρες προέλευσης. Δεδομένου ότι

---

<sup>110</sup>Charlet & Buydens ‘The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future’ *World Journal of VAT/GST Law* (2012) 1(2) 175-184.

<sup>111</sup>J Ivinson ‘Why the EU VAT and E-Commerce Directive Does Not Work’ (2003) 14 *International Tax Review* 27-29.

οι ξένες πιστώσεις φόρου (FTC) είναι συνήθως περιορισμένες στο ποσό του εγχώριου φόρου που θα οφειλόταν σε εισόδημα από ξένη πηγή, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η πηγή εισοδήματος προκειμένου να εφαρμοστούν όρια σε αυτές.

#### 4.5.1 Ταξινόμηση εισοδήματος

Για να εφαρμοστεί το σύστημα που συνοψίζεται παραπάνω, είναι απαραίτητο να είναι γνωστή η φύση του εισοδήματος, καθώς διαφορετικοί τύποι εισοδήματος υπόκεινται σε διαφορετικούς κανόνες προέλευσης, καθώς και σε διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα (φόρος εισοδήματος έναντι παρακράτησης φόρων).

Σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ<sup>112</sup> η συνθήκη της χώρας προέλευσης δικαιούται να φορολογήσει το επιχειρηματικό εισόδημα μιας εταιρείας μη κατοίκου, υπό την προϋπόθεση ότι το εισόδημα αποκτάται από μόνιμη εγκατάσταση (PE) που βρίσκεται στο ισχύον φορολογικό κράτος. Επιπλέον, η χώρα προέλευσης επιβάλλει συνήθως παρακρατούμενους φόρους στα μερίσματα, οι οποίοι μπορούν να μειωθούν βάσει συνθήκης. (Πρότυπη Συνθήκη του ΟΟΣΑ, άρθρο 7, υπό την οδηγία μητρικής-θυγατρικής και δεν επιβάλλεται παρακράτηση φόρου στα μερίσματα εντός της ΕΕ που καταβάλλει μια θυγατρική σε μια μητρική εταιρεία.)

Συγκριτικά,<sup>113</sup> μόνο η χώρα κατοικίας φορολογεί συνήθως δικαιώματα, εκτός εάν σχετίζονται με μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα προέλευσης. (Πρότυπη

---

<sup>112</sup>OECD (2013) 'Electronic Commerce: Facilitating Collection of Consumption Taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-Commerce Transactions' available at <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923240.pdf>, accessed 20 April.

<sup>113</sup>Electronic Services Regulation GN 221 GG37489 of 28 March 2014.

Συνθήκη του ΟΟΣΑ, άρθρο 12)<sup>114</sup> Το ηλεκτρονικό εμπόριο σε ψηφιοποιημένο περιεχόμενο θολώνει τα όρια μεταξύ των τύπων εισοδήματος.

Μια συγκεκριμένη συναλλαγή μπορεί να χαρακτηριστεί ως η πώληση ενός προϊόντος, η παροχή μιας υπηρεσίας ή η χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.<sup>115</sup>

Επειδή ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος μπορεί να διαφέρει μεταξύ των μελών της ΕΕ, καθώς και μεταξύ μέλη και μη, καθώς υπάρχει το ουσιαστικό περιθώριο διπλής φορολογίας ή έλλειψης φορολόγησης. Γενικά σχετικά με συναλλαγές που αφορούν το λογισμικό, δεν υπάρχει πλήρης παγκόσμια συναίνεση, ακόμη και όπου οι δικαιοδοσίες μπορούν να δηλώνουν τις ίδιες γενικές αρχές, οι διαφορές στην ερμηνεία μπορεί να οδηγήσουν σε αντικρουόμενα συμπεράσματα όταν αυτές οι αρχές εφαρμόζονται σε ορισμένες συναλλαγές.

Η επιτροπή Business Profits του ΟΟΣΑ εξέτασε 28 τύπους συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι 25 από αυτές πρέπει να χαρακτηριστούν ως πώληση προϊόντος. Σύμφωνα με το Πρότυπο Συνθήκης του ΟΟΣΑ, τα έσοδα από τέτοιες πωλήσεις δεν θα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος όταν το προϊόν πωλείται, ελλείψει PE. (Τα άλλα τρία, τα οποία συνδέονται με πληρωμή δικαιωμάτων, δεν θα επιβαρύνονται επίσης με φόρο εισοδήματος.)

#### 4.5.2 Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης

---

<sup>114</sup>OECD ‘Guide to Measuring the Information Society’ (2011) 72 available at <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/free/9311021e.pdf>, accessed 28 May 2013.

<sup>115</sup> (Σχετικά με τον χαρακτηρισμό του συναλλαγές σε λογισμικό, βλέπε Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, 1996.)

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι ζωτικής σημασίας για τον καθορισμό του εάν μια χώρα προέλευσης μπορεί να φορολογήσει το εισόδημα από τις επιχειρήσεις. Το Πρότυπο Συνθήκης του ΟΟΣΑ (άρθρο 5) ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση ως «σταθερό τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω του οποίου η επιχείρηση συνεχίζει να υπάρχει και να δραστηριοποιείται.

Το υπόδειγμα συνθήκης εξαιρεί ρητά από τον ορισμό του PE, μεταξύ άλλων, «τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για σκοπούς αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών ή εμπορευμάτων». και τη διατήρηση σταθερού τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας αποκλειστικά για την άσκηση «δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα».

Πριν από αρκετά χρόνια, όταν το ηλεκτρονικό εμπόριο άρχισε να γίνεται γνωστό, υπήρχε ανησυχία ότι ορισμένες πτυχές του ηλεκτρονικού εμπορίου (για παράδειγμα, η παρουσία ενός ιστότοπου ή χρήση ενός παρόχου υπηρεσιών Διαδικτύου στο φορολογικό κράτος) θα ερμηνευόταν ότι συνιστά PE. Ο ΟΟΣΑ διευκρίνισε πρόσφατα την ερμηνεία του άρθρου 5 έως υποδεικνύουν:<sup>116</sup>

α) ότι καμία από αυτές τις δραστηριότητες δεν θα συνιστούσε PE, αλλά

β) ότι εάν υπάρχει εξοπλισμός υπολογιστή (π.χ. διακομιστής) σε μια εγκατάσταση αυτό θα συνιστούσε PE, αν εξαρτάται από τις λειτουργίες που εκτελούνται, οι οποίες θα μπορούσαν να προσδιοριστούν μόνο κατά περίπτωση.

Ταυτόχρονα, ο ΟΟΣΑ τόνισε και διευκρίνισε απλώς την ερμηνεία του ισχύοντος ορισμού της Συνθήκης για μια μόνιμη εγκατάσταση, και ότι η ομάδα εργασίας είχε λάβει τη γενική εντολή «να εξετάσει πώς εφαρμόζονται οι ισχύοντες κανόνες της Συνθήκης για τη φορολόγηση των κερδών των

---

<sup>116</sup>OECD ‘A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce’ 8 October 1998, available at

επιχειρήσεων στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου και να εξετάσει προτάσεις για εναλλακτικούς κανόνες».

Είναι σημαντικό ότι ο ΟΟΣΑ έχει προτείνει ότι, με βάση τις λειτουργίες που εκτελούνται και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, ακόμη και αν ένας διακομιστής αποδεικνύεται ότι αποτελεί ΡΕ, είναι φυσικό ότι σχετικά μικρό εισόδημα θα αποδιδόταν συνήθως σε αυτόν, λόγω του μικρού όγκου των περιουσιακών στοιχείων και του κινδύνου που εμπίπτει στον παραπάνω εξοπλισμό.

#### 4.5.3 Κανόνες πηγής φορολογητέας ύλης

Απαιτούνται κανόνες πηγής «για την περιγραφή του εύρους του εισοδήματος στο οποίο η χώρα προέλευσης ασκεί φορολογική δικαιοδοσία». Οι υπάρχοντες κανόνες πηγής προϋπήρχαν της ύπαρξης του ηλεκτρονικού εμπορίου και μπορεί να είναι ιδιαίτερα ανεπαρκείς στην περίπτωση εισοδήματος από συναλλαγές με ψηφιακό περιεχόμενο. Σημειώνεται ευρέως ότι, «δεν υπήρξε ουσιαστικά καμία νομοθετική δραστηριότητα σε σχέση με τους κανόνες πηγής εισοδήματος στο συγκεκριμένο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου». <sup>117</sup>

Είναι λοιπόν αναπόφευκτο ότι «υπάρχουν δύσκολα ερμηνευτικά ζητήματα»<sup>118</sup> και ότι θα προκύψουν συγκρούσεις στις ερμηνείες. Οι κανόνες πηγής εισοδήματος που ισχύουν σε διάφορες χώρες περιλαμβάνουν την τοποθεσία όπου μεταβιβάζεται ο τίτλος, ο τόπος παροχής υπηρεσιών ή επιχειρηματικής δραστηριότητας και ο τόπος της σύμβασης.

---

<sup>117</sup>OECD ‘Membership and Partners’, available 30 July 2013. at <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, accessed

<sup>118</sup>SpragueandBoyle, 2001, σελ. 29.

Όλα αυτά είναι προβληματικά και υπόκεινται σε διαφορετικές ερμηνείες, ειδικά όταν εφαρμόζονται στο εμπόριο ψηφιακού περιεχομένου. Αυστηρά μιλώντας, ο τίτλος γενικά δεν περνάει στον αγοραστή του λογισμικού και η τοποθεσία του αποσπάσματος τίτλου μπορεί να μην είναι καν σημαντική έννοια στην περίπτωση άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως το λογισμικό που πρέπει

κάποιος να κατεβάσει από το Διαδίκτυο. Το ίδιο πραγματικό μοτίβο που μπορεί να οδηγήσει ένα έθνος στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες εκτελούνται όπου χρησιμοποιείται κεφάλαιο και εργασία μπορεί να οδηγήσει κάποιον να συμπεράνει ότι οι υπηρεσίες εκτελούνται εκεί όπου απολαμβάνονται οι υπηρεσίες.<sup>119</sup> Εν κατακλείδι, οι αποχρώσεις του δικαίου των συμβάσεων μπορεί να υπαγορεύουν τι θεωρείται και από που προέρχεται το εισόδημα, εν ολίγοις όμως, οι κανόνες πηγής που διέπουν το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν είναι καθόλου σαφείς.

#### 4.5.4 Ξεχωριστό λογιστικό πρότυπο της εμπορικής βάσης

Η διεθνής φορολογία βασίζεται σε ξεχωριστή λογιστική αποτύπωση και σε κανονικό πρότυπο. Δηλαδή, έγινε προσπάθεια μέτρησης του εισοδήματος των χωριστών νομικών οντοτήτων, με βάση την υπόθεση ότι πραγματοποιούνται όλες οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, στις ίδιες τιμές που θα επικρατούσαν στις συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.<sup>120</sup>

---

<sup>119</sup>A Bardopoulos *Impact of Technology on Taxation and is VAT the E-Tax Solution* (Unpublished PhD Thesis, University of Cape Town, 2012) 57.

<sup>120</sup>Electronic Services Regulation GN 221 GG37489 of 28 March 2014.

Παραδοσιακά, τέτοια κριτήρια αναφοράς όπως συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές, το κόστος (συν ένα περιθώριο) και η αξία μεταπώλησης (μείον ένα περιθώριο) έχουν χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των τιμών μεταφοράς.

Πιο πρόσφατα, αυτές οι τεχνικές έχουν συμπληρωθεί στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ από δύο «μεθόδους συναλλακτικού κέρδους»

- 1) τη μέθοδο κατανομής κέρδους και
- 2) τις μεθόδους καθαρού περιθωρίου συναλλαγών

και οι δύο συνεπάγονται την εξέταση «των κερδών που προκύπτουν από συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Συνεπώς, η μεθοδολογία κατανομής κερδών επιδιώκει να διαιρέσει το εισόδημα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μεταξύ τους, με βάση τις λειτουργίες που εκτελούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η καθεμία, αναθεωρώντας τα κέρδη στις τεκμαρτές τιμές. Μπορεί να εφαρμοστεί είτε στο σύνολο στα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή στα υπολειμματικά κέρδη που δεν μπορούν εύκολα να εκχωρηθούν σε μία από τις επιχειρήσεις, που υπολογίζονται αποδίδοντας σε κάθε οικονομική οντότητα μια απόδοση στην δραστηριότητές.

Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου συναλλαγών εξετάζει τα περιθώρια κέρδους, σε σχέση με μια κατάλληλη βάση, όπως κόστη, πωλήσεις ή περιουσιακά στοιχεία. Έτσι λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τις μεθόδους κόστους συν μια τιμής μεταπώλησης. Ο ΟΟΣΑ (1995) καταλήγει στο συμπέρασμα, «ως γενικό θέμα η χρήση μεθόδων συναλλακτικών κερδών αποθαρρύνεται».<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup>EU Commission, 2001c, Sections III.5 and IV.8, και Li, 2001, για πληρέστερες συζητήσεις

Η τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς, η οποία σε ορισμένες χώρες πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα για να αντέξουν τον έλεγχο, γίνεται όλο και πιο επαχθής. Η Ένωση Βιομηχανικών και Εργοδοτικών Συνομοσπονδιών της Ευρώπης σημείωσε ότι «Υπάρχει μια αυξανόμενη πεποίθηση ότι οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης είναι δυσανάλογες για μια ενιαία αγορά».<sup>122</sup> Η Επιτροπή της ΕΕ έθεσε συνεπώς στα κράτη – μέλη να συντονίζουν καλύτερα τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης.

Η αβεβαιότητα σχετικά με τα ζητήματα των τιμών μεταφοράς εμποδίζει τις επενδύσεις. Ούτε τα έθνη πρέπει να καταλήξουν σε πανομοιότυπα συμπεράσματα. Αποτυχία να πραγματοποιούνται συνήθως προσαρμογές αντιστάθμισης οδηγεί σε διπλή φορολογία. Υπάρχουν διαδικασίες αμοιβαίας προσαρμογής για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος, αλλά μπορεί να είναι χρονοβόρες και οι φορολογικοί διαχειριστές δεν απαιτείται να συμμετέχουν σε αυτούς.<sup>123</sup> (Συχνά οι φορολογούμενοι θεωρούν ότι είναι φθηνότερο να πληρώνουν φόρους και στα δύο έθνη, παρά να συνεχίζουν οι διαφορές.)

Παράλληλα, η Επιτροπή της ΕΕ έχει σημειώσει ότι η Σύμβαση Διαιτησίας, που χρησιμοποιείται σπάνια, πρέπει να βελτιωθεί και να υπόκειται σε ερμηνεία από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο (ΕΔ).<sup>124</sup> Επιπλέον, κάλεσε τα κράτη μέλη να εισαγάγουν ή να επεκτείνουν τη χρήση διμερών ή πολυμερών συμφωνιών προκαταβολής, βάσει των οποίων φορολογούμενοι συμφωνούν εκ των

---

<sup>122</sup>United Nations (UN). UN e-Government Survey 2008—From E-Government to connectedgovernance. Available online: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN028607.pdf> (accessed on 12 August 2011)

<sup>123</sup>Vrana, V.; Zafiropoulos, K.; Karavasilis, I. Quality Evaluation of Local Government Website. A Case of a Primary Education Administration. Presented at 10th Toulon-Verona conference, Thessaloniki, Greece, 3–4 September 2007.

<sup>124</sup>Panagis, Y.; Sakkopoulos, E.; Tsakalidis, A.; Tzimas, G.; Sirmakessis, S.; Lytras, M.D. Techniques for mining the design of e-government services to enhance end-user experience. Int. J. Electron. Democr. 2008, 1, 32–50.



προτέρων με τις φορολογικές αρχές ενός ή περισσότερων εθνών σχετικά με τη μεθοδολογία που θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό των τιμών μεταφοράς.

Η έλευση του ηλεκτρονικού εμπορίου περιπλέκει πολύ τις τιμές μεταφοράς.<sup>125</sup>

**Πρώτον**, ορισμένες μορφές ηλεκτρονικού εμπορίου περιλαμβάνουν πολλές μικρές συναλλαγές.

**Δεύτερον**, και πιο θεμελιωδώς, το πρότυπο του πλήρους εμπορίου βασίζεται σε μια υποκείμενη υπόθεση που αρνείται τον ίδιο τον λόγο ύπαρξης της σύγχρονης εταιρείας - ότι οι συνδεδεμένες οντότητες συμπεριφέρονται σαν μη συνδεδεμένες και πραγματοποιούν παρόμοιες συναλλαγές σε παρόμοιους όρους.

Το καθήκον του εντοπισμού συγκρίσιμων συναλλαγών είναι η δυσκολότερη πρόκληση τιμολόγησης μεταβίβασης που προκύπτει από συναλλαγές της οικονομίας. η εξέλιξη των επιχειρηματικών μοντέλων προς μεγαλύτερη διασπορά δραστηριοτήτων υψηλής προστιθέμενης αξίας στις δικαιοδοσίες, μεγαλύτερη ενοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων οντοτήτων και τη μεγαλύτερη εξειδίκευση των λειτουργιών που θα μπορούσε να καταστήσει πιο δύσκολη την αναγνώριση συγκρίσιμων όρων.

Ομοίως, ο ΟΟΣΑ σημειώνει:<sup>126</sup> «Οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις σπάνια αναλαμβάνουν συναλλαγές του τύπου που συνάπτουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθώς είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, επειδή υπάρχουν ελάχιστα ή καθόλου άμεσες ενδείξεις για τους όρους που θα είχαν δημιουργηθεί από ανεξάρτητες επιχειρήσεις.»

---

<sup>125</sup>Kamensky, J. A Brief History of Vice President Al Gore's National Partnership for Reinventing Government during the Administration of President Bill Clinton 1993–2001, 12 January 2001. Available online: <http://govinfo.library.unt.edu/npr/whoweare/historyofnpr.html> (accessed on 12 April 2009)

<sup>126</sup>United Nations (UN). UN e-Government Survey 2008—From E-Government to connected governance. Available online: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/ UNPAN028607.pdf> (accessed on 12 August 2011).

Τέλος, η Επιτροπή της ΕΕ γνωμοδοτεί ότι, «Όταν ολόκληρη η επιχειρηματική δομή των πολυεθνικών επιχειρήσεων διαφέρει τόσο θεμελιωδώς από αυτή των ανεξάρτητων μερών, μπορεί εύλογα να υποθεθεί ότι είναι δύσκολο να βρεθούν συγκρίσιμα στοιχεία». Συχνά δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων οντοτήτων για τα άυλα προϊόντα που βρίσκονται στο επίκεντρο μεγάλου μέρους του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Γενικότερα, η χρήση χωριστής λογιστικής και τιμολόγησης σε καθαρά εμπορική βάση για τη διαίρεση του εισοδήματος μιας σύγχρονης εταιρείας μεταξύ των διαφόρων νομικών οντοτήτων που την αποτελούν συναντά μια θεμελιώδη και εννοιολογικά δυσεπίλυτη δυσκολία. Η οικονομική αλληλεξάρτηση και η συνέργεια μεταξύ των διαφόρων τμημάτων του εταιρικού ομίλου που παράγει κέρδη που δεν θα υπήρχαν εάν μη συνδεδεμένες εταιρείες ασκούσαν παρόμοιες δραστηριότητες, χωριστά.

Ακόμα είναι εννοιολογικά αδύνατο να κατανεμηθούν αυτά τα κέρδη επιστημονικά. Ως συνοπτική αξιολόγηση, είναι χρήσιμο να αναφερθούν τα λόγια των Horner και Owens του ΟΟΣΑ:<sup>127</sup>

Η ταχύτητα, η συχνότητα και η ενοποίηση των ανταλλαγών μέσω του Διαδικτύου και η ανάπτυξη ιδιωτικών δικτύων εντός των πολυεθνικών επιχειρήσεων απαιτήσαν μια καινοτόμο προσέγγιση στην εφαρμογή χωριστής ανάλυσης συναλλαγών. Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα, γίνεται πιο δύσκολο να προσδιοριστεί ποια είναι η συναλλαγή στην πραγματικότητα, και ισχύουν ακόμη

---

<sup>127</sup>OECD (2013 ‘Guide to Measuring the Information Society’ (2011) 72 available at <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/free/9311021e.pdf>, accessed 28 May.

μεγαλύτερες δυσκολίες για την εύρεση της συναλλαγής τρίτου μέρους για την οποία είναι αρκετά γνωστά για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι είναι συγκρίσιμη.

Και οι συναλλαγές μπορεί να είναι δύσκολο να εντοπιστούν και να αναλυθούν, ιδιαίτερα εκείνων που λαμβάνουν χώρα σε ιδιωτικά δίκτυα. Συνεπώς οι κατευθυντήριες γραμμές προσδίδουν μια λειτουργική ανάλυση για την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας, αλλά με το ηλεκτρονικό εμπόριο και τα ιδιωτικά δίκτυα, μπορεί να είναι δύσκολο να γνωρίζουμε ποιος κάνει τι.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

### ΠΡΟΚΛΗΣΕΙΣ ΤΗΝ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ

#### 5.1 Φορολογία και ηλεκτρονικό εμπόριο ως πρόκληση για τις χώρες ανά τον κόσμο

Παραδοσιακά, το πρόβλημα των φορολογικών διαφορών μεταξύ των χωρών για τον καθορισμό της φορολογίας του διμερούς εμπορίου επιλύθηκε μέσω ορισμένων αρχών φορολογίας, όπως η μόνιμη εγκατάσταση. Το ζήτημα του ποιος έχει το δικαίωμα στο φορολογικό εισόδημα ήταν πάντα ένα σημαντικό ζήτημα μεταξύ των φορολογικών αρχών, καθώς τα φορολογικά έσοδα αποτελούν μία από τις κύριες πηγές εισοδήματος για τις κυβερνήσεις όλων των χωρών. Προηγουμένως, η αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος ήταν μέσω διμερών συμφωνιών μεταξύ χωρών, υπό το φως των τρεχουσών δημοσιονομικών συνθηκών.

Ωστόσο, η εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου, η παράλληλη άνθηση του διεθνούς εμπορίου και η άρση των γεωγραφικών φραγμών στις εμπορικές

συναλλαγές, κατέστησαν αδύνατη την επίλυση αυτών των διαφορών μέσω τέτοιων διμερών συμφωνιών.

Ο Kachnowski, S, (2004)<sup>128</sup> αναφέρει ότι η εμφάνιση αυτών των εμπορικών δραστηριοτήτων μέσω του Διαδικτύου επηρεάζει σημαντικά τα φορολογικά έσοδα σε πολλές χώρες, υπογραμμίζοντας το σοβαρό ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Σήμερα, η ραγδαία ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπόριου, αποτελεί πρόκληση για τις παραδοσιακές προσεγγίσεις, αλλά οι φορολογικές και ρυθμιστικές αρχές είναι σχετικά πίσω, τόσο σε άμεσο επίπεδο όσο και σε σχέση με την έμμεση φορολογία. Σε αντίθεση με τις παραδοσιακές εμπορικές δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν εύκολα να καταγραφούν και να αποδείξουν λεπτομέρειες των συναλλαγών, τα εμπλεκόμενα ποσά, τα μέρη και ο τόπος όπου πραγματοποιείται η συναλλαγή, το ηλεκτρονικό εμπόριο οι παραπάνω διεργασίες λαμβάνουν χώρα στον εικονικό κόσμο του Διαδικτύου με χρήση δικτύων υπολογιστών, όπου τα ίχνη συναλλαγής είναι δύσκολο να εντοπιστούν, καθώς μπορεί εμφανίζονται σε απροσδιόριστες γεωγραφικές τοποθεσίες.

Αυτή η εικονική φύση του Διαδικτύου καθιστά το ηλεκτρονικό εμπόριο άυλο σε πολλές εκδηλώσεις και ευάλωτο ως προς την ικανότητα να μεταβιβαστούν εισοδήματα φορολογικών παραδείσων και κάποιου είδους εμπορική δραστηριότητα πολλαπλών δικαιοδοσιών.<sup>129</sup>

Κατά συνέπεια, μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα ως προς την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.<sup>130</sup> Φυσικά, αν και το μέγεθος και

---

<sup>128</sup>Kachnowski, S. Healthcare e-governance in Post 9/11 America. In Promises of e-Governance. Operational Challenges; Gupta, M., Ed.; Power Grid Corporation of India Limited: New Delhi, India, 2004.

<sup>129</sup>UNESCO. E-governance Capacity Building. Available online: <http://www.unesco.org/webworld/e-governance> (accessed on 23 April 2009)

<sup>130</sup>IDRC. From e-Government to e-Governance: A paradigmatic shift. The International Development research center. Science for Humanity, 2007. Available online: [http://www.idrc.ca/en/ev-115662-201-1-DO\\_TOPIC.html](http://www.idrc.ca/en/ev-115662-201-1-DO_TOPIC.html) (accessed on 20 April 2009).

ο πραγματικός αντίκτυπος των φορολογικών εσόδων από το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν έχει εξακριβωθεί πλήρως και ποικίλλει σημαντικά από χώρα σε χώρα, δεδομένης της ποικιλομορφίας κάθε δημοσιονομικού πλαισίου, οι μακροπρόθεσμες επιπτώσεις της διαχείρισης της δημοσιονομικής πολιτικής μπορεί να είναι κρίσιμες και επομένως απαιτούν προσοχή και έγκαιρη διάγνωση του προβλήματος.

Η βιβλιογραφία,<sup>131</sup> πριν από αρκετά χρόνια, είχε επισημάνει ότι η ικανότητα των φορολογικών αρχών να ανταποκρίνονται και να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι μια από τις μεγαλύτερες απειλές των σημερινών φορολογικών συστημάτων.

Πράγματι, έχουν εκφραστεί πολλές ανησυχίες σχετικά με την αποτελεσματική φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών που διενεργούνται στο Ιντερνετ. Ακόμα υποστηρίζεται<sup>132</sup> ότι υπάρχουν δύο κύριοι κίνδυνοι της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου:

**πρώτον**, ο κίνδυνος αναποτελεσματικότητας εκ μέρους των φορολογικών αρχών και,

**δεύτερον**, η κακή διαχείριση των βασικών αρχών δεοντολογίας και υγιούς φορολογικής πολιτικής, λαμβάνοντας υπόψη την ταυτόχρονη απώλεια σημαντικών φορολογικών εσόδων που πρέπει να αντιμετωπιστεί.

Επιπλέον, Manzi, N. (2010) παραθέτει<sup>133</sup> ότι οι θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας, όπως η δικαιοσύνη, η ουδετερότητα και η αποφυγή της διπλής

---

<sup>131</sup>Norris, P. e-Governance. Available online: <http://www.hks.harvard.edu/fs/pnorris/Acrobat/digitalch6.pdf> (accessed on 12 March 2009).

<sup>132</sup>Mofleh, S.; Wanous, M. Understanding factors influencing citizens adoption of e-government services in the developing world: Jordan as a case study. J. Comput. Sci. 2008, 7, 1–11.

<sup>133</sup>Manzi, N. (2010). Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States. Policy Brief, Minnesota House of Representatives Mikesell, J.L. (2001). The threat to state sales taxes from e-commerce: A review of the principal issues. Municipal Finance Journal, 22(3), 48-60

φορολογίας μπορούν εύκολα να διακυβευτούν ή να παρακαμφθούν στο ηλεκτρονικό εμπόριο, τα οποία μαζί προσφέρουν περισσότερη φοροαποφυγή και ευκαιρίες φοροδιαφυγής.

Διερευνώντας τις επιπτώσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου στη συλλογή φορολογικών εσόδων στην Μαλαισία, η βιβλιογραφία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πιθανότητα απάτης σε αυτήν την επιχειρηματική δραστηριότητα αυξάνεται καθώς η φυσική τοποθεσία εκτέλεσης των συναλλαγών γίνεται πιο ασαφής, κάτι εύκολο σε ένα εικονικό περιβάλλον, όπως αυτό του Διαδικτύου.

Ομοίως, οι Hwang, H.S., & Stewart, C. (2006)<sup>134</sup> βρίσκουν παγκοσμίως αυξανόμενες ενδείξεις ότι το Διαδίκτυο γίνεται αντικείμενο εκμετάλλευσης από τους καταναλωτές, ώστε να μπορούν να φοροδιαφύγουν. Παράλληλα έρευνες δείχνουν επίσης ότι οι εταιρείες συχνά προσπαθούν να επωφεληθούν της εμπορικής τους δραστηριότητας στο Διαδίκτυο, προσπαθώντας να ελαχιστοποιήσουν την πληρωμή του ΦΠΑ, ενώ οι διαδικτυακές συναλλαγές γενικά βοηθούν στην αποφυγή διαφόρων φόρων κατανάλωσης, όπως ο Φόρος Αγαθών και Υπηρεσιών που ισχύει στη Νέα Ζηλανδία.<sup>135</sup>

Κατά συνέπεια, οι εμπορικές δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω του Διαδικτύου εγείρουν σοβαρές ανησυχίες σε ρυθμιστικό και διοικητικό επίπεδο, ενώ ταυτόχρονα δημιουργούν πρόσφορο έδαφος για συγκρούσεις και διαφορές σε διακρατικό επίπεδο σχετικά με τον καθορισμό της φορολογικής βάσης των συναλλαγών και του τύπου στον οποίο θα πρέπει να φορολογηθούν.

Η κύρια δυσκολία που θέτει το ηλεκτρονικό εμπόριο στα φορολογικά συστήματα των περισσότερων χωρών προέρχεται από το γεγονός ότι οι

---

<sup>134</sup>Hwang, H.S., & Stewart, C. (2006). Lessons from Dot-Com Boom and Bust. In: Khosrow-Pour, M. (ed.), Encyclopedia of E-Commerce, E-Government, and Mobile Commerce.

<sup>135</sup>Hershey, PA: Idea Group Reference Krupsky, K.J. (2003). Tax administration in an electronic world. Tax Management International Journal, 32(11), 611-612 Lee, C.S. (2001). An analytical framework for evaluating e-commerce business models and strategies. Electronic Networking Applications and Policy, 11(4), 349-359

υφιστάμενες εθνικές νομοθεσίες που διέπουν τη φορολογία εισοδήματος πρέπει, τουλάχιστον μέχρι πρόσφατα, να βασίζονται στην υπόθεση της φυσικής παρουσίας των εμπλεκομένων σε διάφορες εμπορικές και επιχειρηματικές συναλλαγές.

Ωστόσο, αυτό το νομικό πλαίσιο είναι ασυμβίβαστο με τη φορολογία των συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου, ενώ η φυσική παρουσία δικαιολογεί την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως ορίζεται για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ωστόσο, στο ηλεκτρονικό εμπόριο, η ανάγκη για φυσική παρουσία στη χώρα που έλαβε τα αγαθά ή τις υπηρεσίες δεν υπάρχει ή στην καλύτερη περίπτωση περιορίζεται. Αυτό το θέμα δημιουργεί πρόβλημα ως προς τον προσδιορισμό των σωστών φορολογικών κερδών που προκύπτουν από τις ηλεκτρονικές συναλλαγές, προκαλώντας σοβαρές εγγενείς συνέπειες για την πλήρη συλλογή των φορολογικών εσόδων από κυβερνήσεις.

Αναγνωρίζοντας τη σημασία αυτού του προβλήματος, οι πιο ανεπτυγμένες οικονομικά, βιομηχανικές και εμπορικές χώρες,<sup>136</sup> με ηγέτες των ΗΠΑ, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γαλλίας, της Γερμανίας και της Αυστραλίας, σχεδίασαν και υιοθέτησαν μια σειρά πολιτικών παρεμβάσεων στα τέλη του 20ου αιώνα, τονίζοντας τον αντίκτυπο του ηλεκτρονικού εμπορίου σε κάθε φορολογικό καθεστώς και τη διασφάλιση τρόπων και μέσων είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

Φυσικά, φαίνεται ότι αυτές οι πολιτικές έχουν αποκλίνουσες προσεγγίσεις, μελετώντας και τα δεδομένα διαφορετικών κοινωνικών, πολιτικών και

---

<sup>136</sup>Moran, J., &Kummer, J. (2003). US and International taxation of the Internet: Part 2. Computer and Internet Lawyer, 20(5), 16-21 OECD (1998).

ιδεολογικών χαρακτηριστικών των χωρών.<sup>137</sup> Συμπερασματικά, στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι αναμφίβολο να υιοθετούνται σημαντικές φορολογικές διατάξεις και κανόνες που διέπουν το εμπόριο που έχει σχεδιαστεί για το παραδοσιακό εμπόριο, και όπου η φυσική παρουσία μπορεί εύκολα να εντοπιστεί και είναι τεκμηριωμένη και επομένως το όλο πλαίσιο δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε περιβάλλον ηλεκτρονικού εμπορίου.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η αρχή μιας μόνιμης εγκατάστασης, η οποία έχει χρησιμοποιηθεί ευρέως ως ένα σημείο οριοθέτησης της φορολόγησης των εταιρικών κερδών που δραστηριοποιούνται στο διεθνές εμπόριο.

Φυσικά, εκτός από αυτό το παράδειγμα, υπάρχουν και άλλα σημαντικά φορολογικά θέματα, όπως η διπλή φορολογία, η φοροδιαφυγή και η αποφυγή. Συνεπώς υπάρχουν πολλοί ερευνητές και επαγγελματικές ομάδες συνδυαστικά με τις ρυθμιστικές αρχές που έχουν επισημάνει ότι το υπάρχον προβληματικό πλαίσιο, και θέλουν να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις στους νόμους και τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών.

## 5.2 Το πρόβλημα των φορολογικών παραδείσων

Η φορολόγηση από τη χώρα προέλευσης, σε συνδυασμό με εξαίρεση του εισοδήματος από ξένη πηγή μέσω παγκόσμιας φορολογίας με εκπτώσεις φόρου εξωτερικού στη χώρα διαμονής είναι ασαφή για δύο σημαντικά και μείζοντα ζητήματα, **την αναβολή της φορολογίας και την ύπαρξη φορολογικών παραδείσων**. Όταν το εισόδημα από ξένη πηγή κερδίζεται από θυγατρική στο

---

<sup>137</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Department of Fiscal Affairs, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD, 1998).(a)



εξωτερικό, ο φόρος βάσει κατοικίας αναβάλλεται, με λίγες εξαιρέσεις, έως ότου τα εισοδήματα επαναπατριστούν ως μερίσματα.<sup>138</sup>

Η επ' αόριστόν αναβολή ισοδυναμεί με απαλλαγή. Η αναβολή, ειδικά αν συνδυαστεί με τη χειραγώγηση των τιμών μεταβίβασης και τη λεπτή κεφαλαιοποίηση, δημιουργεί τη δυνατότητα φορολογικών παραδείσων. Η βιβλιογραφία θέτει τρία είδη φορολογικών παραδείσων.<sup>139</sup>

**Πρώτον**, τα έθνη στα οποία πραγματοποιούνται πωλήσεις ενδέχεται να μην έχουν δικαιοδοσία φορολογίας, επειδή δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση. Έσοδα από πωλήσεις σε τέτοιες χώρες που προέρχονται από μια θυγατρική σε μια δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία επωφελούνται από αναβολή.

**Δεύτερον**, τα έθνη όπου πραγματοποιείται η παραγωγή μπορεί να προσφέρουν μειωμένους συντελεστές ή φορολογικές διακοπές για να προσελκύσουν επενδύσεις. Η παραγωγή γίνεται σε ξεχωριστή θυγατρική, έτσι ώστε να αναβάλλεται ο φόρος βάσει της κατοικίας.

**Τρίτον**, τα έθνη μπορούν παρέχουν προνομιακή φορολογική μεταχείριση των δραστηριοτήτων της έδρας, για την προσέλκυση τέτοιων δραστηριοτήτων.

Και στις τρεις περιπτώσεις υπάρχει κίνητρο για χρήση τεχνητών τιμών μεταβίβασης και λεπτής κεφαλαιοποίησης για τη μετατόπιση του εισοδήματος σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία. Το φορολογικά αναβαλλόμενο εισόδημα μπορεί φυσικά να επανεπενδύεται.

---

<sup>138</sup>Igglezakis, Ioannis Dim., (2018). Information Law (3rd edition). Athens: Sakkoulas publications.

<sup>139</sup>Li, Jinyan, “Slicing the Digital Pie with a Traditional Knife — Effectiveness of the Arm’s Length Principle in the Age of E-Commerce,” 24 *Tax Notes International* (Nov. 19, 2001), pp. 775-808.

Εάν το ηλεκτρονικό εμπόριο μειώνει την ανάγκη για μόνιμη εγκατάσταση στις χώρες της αγοράς ή αυξάνει τη δυσκολία παρακολούθησης των τιμών μεταφοράς, αυξάνει τη δυνατότητα χρήσης φορολογικών παραδείσων για την αποφυγή φορολογίας.

Ενώ πολλοί φορολογικοί παράδεισοι είναι μικρά νησιωτικά έθνη, ορισμένα μέλη της ΕΕ και του ΟΟΣΑ παρέχουν επίσης προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα για ορισμένες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, η Ιρλανδία επιβάλλει συντελεστή 10 τοις εκατό στο εισόδημα που αποκτούν οι αλλοδαποί φορολογούμενοι από τη μεταποίηση και το Βέλγιο και η Ολλανδία παρέχουν ειδική φορολογική μεταχείριση των «κέντρων συντονισμού» για την προσέλκυση των κεντρικών γραφείων πολυεθνικών εταιρειών.

Η ΕΕ, και ο ΟΟΣΑ, ανέλαβαν γρήγορα προσπάθειες για τον περιορισμό της χρήσης φορολογικών παραδείσων.<sup>140</sup> Ενώ η πρωτοβουλία του ΟΟΣΑ έχει μέχρι στιγμής περιοριστεί σε χρηματοοικονομικές και άλλες δραστηριότητες υψηλής κινητικότητας, ο «κώδικας δεοντολογίας» της ΕΕ έχει μεγαλύτερο πεδίο εφαρμογής.

Εάν επιτύχουν, αυτές οι προσπάθειες θα μειώσουν τη δυνατότητα χρήσης υπεράκτιων φορολογικών παραδείσων και παρόμοιων καθεστώτων στις χώρες μέλη που υπονομεύουν τα φορολογικά συστήματα άλλων εθνών. Ωστόσο, αξίζει τον κόπο να εξεταστεί μια άλλη εναλλακτική, η αντικατάσταση της χωριστής λογιστικής και του προτύπου πλήρους ανταγωνισμού με τον επιμερισμό του τύπου των κερδών ως μέσο για τη διαίρεση του εταιρικού εισοδήματος μεταξύ των χωρών προέλευσης.

---

<sup>140</sup>. (Βλ. EU Commission, 2000a; OECD, 1998a; Arnold, 2000; Avi-Yonah 2000; και McLure, 2001;

### 5.3 Νέα ευρωπαϊκή διαταγή φόρου εισοδήματος;

Η αυξανόμενη οικονομική ολοκλήρωση της Ευρώπης, σε συνδυασμό με την έλευση του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθιστά ολοένα και πιο προβληματική τη συνεχή εξάρτηση από τη χωριστή λογιστική και το πρότυπο ίσου εμπορίου εντός της ΕΕ. Η ολοκλήρωση της Ευρώπης μπορεί επίσης να απαιτήσει επανεκτίμηση της φορολογίας του εταιρικού εισοδήματος βάσει της κατοικίας.<sup>141</sup>

Μεταξύ των άμεσα εντοπισμένων πιθανών προβλημάτων είναι τα ακόλουθα:

- Η οικονομική ολοκλήρωση θα δυσκολέψει ολοένα και περισσότερο την εφαρμογή της τιμολόγησης μεταβίβασης.
- Η οικονομική αλληλεξάρτηση μεταξύ στενά συνδεδεμένων οντοτήτων θα καθιστά εννοιολογικά αδύνατη την απομόνωση του εισοδήματος των οντοτήτων.
- Οι ζημίες που προκλήθηκαν σε μια δικαιοδοσία δεν μπορούν να αφαιρεθούν κατά τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης σε άλλες δικαιοδοσίες.
- Το σύστημα είναι ευάλωτο στη χρήση προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων για τη μείωση των φόρων.

---

<sup>141</sup>.Sorensen, 1984; Bird and Wilkie, 2000; και Cnossen, 2000, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2001c).

- Η ύπαρξη πολλών χωριστών εθνικών φορολογικών καθεστώτων — αριθμός που σύντομα θα αυξηθεί σημαντικά με την ένταξη νέων μελών — δημιουργεί πολυπλοκότητα και υψηλό κόστος συμμόρφωσης. Ιδιαίτερης σημασίας, ότι οι τιμές μεταφοράς πρέπει να υπολογίζονται για όλες τις εσωτερικές συναλλαγές ενός εταιρικού ομίλου που διασχίζουν τα σύνορα μεταξύ των κρατών μελών.

Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αναφέρει ακόμα ότι, «κατά μέσο όρο στην ΕΕ, οι εξερχόμενες και εισερχόμενες επενδύσεις φορολογούνται περισσότερο από ό,τι είναι πανομοιότυπες εγχώριες επενδύσεις...» και σημειώνει, «Η πολλαπλότητα των φορολογικών νόμων, συμβάσεων και πρακτικών συνεπάγεται σημαντικό κόστος συμμόρφωσης και αποτελεί από μόνη της ένα εμπόδιο στη διασυνοριακή δραστηριότητα.»<sup>142</sup>

Μεταξύ των προβλημάτων μεταβίβασης τιμολόγησης που τονίζονται με την έλευση του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι αυτά:

- Η συγκέντρωση της παραγωγής για την εξυπηρέτηση της ευρωπαϊκής αγοράς συνεπάγεται αύξηση του όγκου των ενδοομιλικών συναλλαγών που ξεπερνά τα όρια μεταξύ των μελών — και μαζί με τον όγκο και τη σημασία της μεταφοράς ζητήματα τιμολόγησης.
- Ενισχύονται γενικές λειτουργίες όπως το μάρκετινγκ, η E&A και η χρηματοδότηση σε κεντρικό πλαίσιο, αυξάνοντας τον όγκο των

---

<sup>142</sup>McLure, Charles E., Jr., “Implementing Subnational VATs on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT),” *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, No. 6 (December 2000), pp. 723-40.(b)

δαπανών που πρέπει να κατανεμηθούν μέσω κάποιου είδους τεχνικής επιμερισμού κόστους.

- Υπάρχει μια αυξανόμενη τάση για χρήση τυπικών τιμών μεταφοράς «ευρώ» από ενδιάμεσα προϊόντα, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται ή δημιουργούνται.

Συγκριτικά, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε επιβεβαιώσει τη χρήση της τιμολόγησης μεταβίβασης ως το κλειδί για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος.<sup>143</sup>

Η Επιτροπή προσδιόρισε **δύο** πρόσθετες επιλογές:

- 1) έναν φόρο εισοδήματος εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και
- 2) έναν εναρμονισμένο με την Φορολογική Βάση.

Ο πρώτος αντικατέστησε τους εταιρικούς φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται σήμερα από τα κράτη μέλη με φόρο σε επίπεδο Ένωσης και το δεύτερο θα απαιτούσε ουσιαστικά πλήρη ταυτότητα του εθνικού συστήματος, εκτός από την επιλογή των φορολογικών συντελεστών.

Και οι δύο στόχοι συνεπάγονται τόσο σε δραστική απώλεια δημοσιονομικής κυριαρχίας ώστε η Επιτροπή της ΕΕ (2011γ, Πλαίσιο 59) περιέχει μια χρήσιμη συνοπτική σύγκριση των επιμέρους περιεκτικών προσεγγίσεων.

Η Επιτροπή της ΕΕ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι σκόπιμο, ως μακροπρόθεσμος στόχος, η στροφή της ΕΕ σε ένα σύστημα που θα βασίζεται σε μεγαλύτερη ομοιομορφία των φορολογικών βάσεων, ενοποίηση των κερδών των

---

<sup>143</sup>Επιτροπή της ΕΕ (1992, σ. 205).Επιτροπή της ΕΕ (2001α και 2001β, Ενότητες III και IV)

συνδεδεμένων ομίλων εταιρειών και χρήση φόρμουλας στον επιμερισμό για τη διαίρεση του ομαδικού εισοδήματος μεταξύ των κρατών μελών Εξετάζει επίσης δύο γενικές προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που εντοπίζονται εδώ: **«Κοινή Βασική Φορολογία» και «Φορολογία κράτους καταγωγής».**

Και τα δύο συστήματα θα ήταν προαιρετικά, προκειμένου να παρακαμφθεί η απαίτηση ομοφωνίας στη συνθήκη της ΕΕ. Επιπλέον, τα κράτη μέλη θα διατηρήσουν κυριαρχία επί των φορολογικών συντελεστών. Τα κύρια χαρακτηριστικά αυτών των συστημάτων μπορεί να είναι γρήγορα και αποτελεσματικά.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το ηλεκτρονικό εμπόριο παρουσιάζει μια τεράστια άνθηση τα τελευταία χρόνια καθώς όλο και περισσότεροι καταναλωτές αγοράζουν ηλεκτρονικά προϊόντα και υπηρεσίες ενώ αυξάνουν τις ηλεκτρονικές και διασυννοριακές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, εξαιρώντας φυσικά την περίοδο της πρόσφατης πανδημίας που η χρήση του ηλεκτρονικού εμπορίου εκτοξεύθηκε θεαματικά.

Αυτή η ανάπτυξη οφείλεται ακόμα στην πρόοδο του ηλεκτρονικού εμπορίου στις πιο ώριμες αγορές, όπως αυτές των ΗΠΑ και της ΕΕ και τις αναδυόμενες αγορές της Ασίας, ιδιαίτερα της Κίνας και της Ινδίας. Εν τω μεταξύ, οι προοπτικές περαιτέρω ανάπτυξης είναι εξαιρετικά ευνοϊκές, λαμβάνοντας υπόψη τον ευρύτερο κόσμο της απελευθέρωσης του διεθνούς εμπορίου σε όρους κανονιστικού πλαισίου και την τεχνολογική πρόοδο στον τομέα των ηλεκτρονικών συναλλαγών και συναλλαγών.

Δεδομένης, λοιπόν, της σημασίας του ηλεκτρονικού εμπορίου για την οικονομία, είναι ανάλογη η σημασία του δημοσιονομικού πλαισίου που τη διέπει. Πράγματι, το ηλεκτρονικό εμπόριο θέτει σημαντικές προκλήσεις για τις οικονομικές αρχές των χωρών, ως προς την εξέλιξή του, έχει παρατηρηθεί ότι μεγάλα ποσά φορολογίας διαφεύγουν τις φορολογικές αρχές, με αποτέλεσμα το

φαινόμενο της φοροδιαφυγής ή φορ αποφυγής να έχει πάρει κρίσιμες διαστάσεις σε πολλές χώρες του κόσμου.

Ως αποτέλεσμα αυτών των εξελίξεων, οι διεθνείς ρυθμιστικές αρχές, ιδίως ο ΟΟΣΑ και η ΕΕ έχουν εκδώσει κατευθυντήριες γραμμές που βασίζονται σε συγκεκριμένες φορολογικές αρχές που θα πρέπει να διέπει τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου και που αποτελούν τη βάση για τον σχεδιασμό των αντίστοιχων φορολογικών καθεστώτων σε όλα τα προηγμένα οικονομικά και εμπορικά ανά κόσμο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, δύο βασικά ζητήματα που αξίζουν ιδιαίτερης προσοχής στη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, πρώτον, η αρχή της εδαφικότητας. στο οποίο πλαισιώθηκε το θέμα των άμεσων φόρων, και δεύτερον, το πρόβλημα του ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος, με βάση την αρχή της φορολογίας των αγαθών και των υπηρεσιών στον τόπο που καταναλώνονται.

Ενώ ανά τις δεκαετίες έχουν γίνει διάφορες προτάσεις για το βέλτιστο φορολογικό σύστημα του ηλεκτρονικού εμπορίου, όπως η επιβολή ενός μόνο φόρου, στην πραγματικότητα, τα τελευταία χρόνια οι περισσότερες χώρες συγκλίνουν σε ένα σχετικά παρόμοιο φορολογικό πλαίσιο, με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και της Ε.Ε.

Πράγματι, οι σύννομες ρυθμιστικές εξελίξεις στην Ε.Ε επίπεδο που ισχύσαν από το 2015 για την επιβολή ΦΠΑ στην παροχή ψηφιακών υπηρεσιών στον τόπο που καταναλώνονται, εξορθολογήσουν περαιτέρω αυτό το θέμα. Παρόμοιες ρυθμιστικές εξελίξεις εντοπίστηκαν στον υπόλοιπο κόσμο, όπως η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Ιαπωνία και η Κίνα.

Εν κατακλείδι, οι μελλοντικές ρυθμίσεις σχετικά με την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου αντιμετωπίζει δύο μεγάλες προκλήσεις. Από τη μία πλευρά, θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στην ανάγκη διατήρησης του



βασικού πλεονεκτήματος του Διαδικτύου, δηλαδή την ελευθερία να διασφαλίζεται η ευνοϊκή ανάπτυξη των συνθηκών ηλεκτρονικού εμπορίου, που συμβάλλουν αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη και την απασχόληση.

Ωστόσο, από την άλλη πλευρά, οι δημοσιονομικές, χρηματοπιστωτικές και ρυθμιστικές αρχές θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν θα δημιουργήσει αθέμιτο ανταγωνισμό στην αγορά, ούτε θα μετατρέψει το Διαδίκτυο ως πεδίο δημοσιονομικής ασυδοσίας.

## ΑΚΡΟΝΥΜΙΑ

WWW = worldwideweb

ΗΠΑ = Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

ΠΟΕ = Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

ΟΟΣΑ = Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

FTC = foreign transactions costs

PE = Permanent Establishment

ΕΔ = Ευρωπαϊκό Δικαστήριο

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Bazhanov, R.S. and Shaytura, S.V., 2013. “Key performance indicators of internet project as the basis of measurement in web analytics.” Slavic Forum. 2(4), pp. 13-22.

Amromin, G., Jankowski, C., Porter, R.D., (2007). “Transforming Payment Choices by Doubling Fees on the Illinois Tollway,” Economic Perspectives Q2/2007. Federal Reserve Bank of Chicago.

Avi- Yonah, R.S. (1997). International Taxation of Electronic Commerce. Tax L Rev.,52, 597.

Badenhorst (2014) ‘Registration Requirements for Foreign Suppliers of Electronic Services Clarified’, available at <http://taxmansa.co.za/registration-requirements-foreignsuppliers-electronic-services-clarified/>, accessed 30 May.

Bardopoulos A (2013) ‘Applying Tax Laws is a Tricky Proposition in Cyberspace’ available at <http://www.bdlive.co.za/indepth/AfricanPerspective/2013/03/12/applying-tax-lawsis-a-tricky-proposition-in-cyberspace? Service> , accessed 22 April.

Beebe, J. (2017). E-Commerce: “Recent Developments in State Taxation of Online Sales.” Rice University’s Baker Institute for Public Policy.

Bolt, W., Jonker, N., van Renselaar, C., (2010). “Incentives at the Counter: An Empirical Analysis of Surcharging Card Payments and Payment Behaviour in the Netherlands.” *Journal of Banking & Finance* 34, 1738–1744.

Brian Fagan, (2001). “Taxation of Electronic Commerce: Avoiding an Inroad Upon Federalism,” 49 *Drake L. Rev.* 465, 469

Bunde, A. and Havlin, S., (1994) “Fractals in Science” (Springer-Verlag,).

CNET News.com, (2002) “More People Using Turbo Tax” (Feb. 2002) at <http://news.com.com/2001-1017-0.html?tag=tab> (last visited Feb. 13,

Chatillon, Georges, 2005, “Internet International Law”, University of Paris-I Pantheon-Sorbonne-Ministry of Justice-France-Arpeje, Bruylant, σελ. 18-19

Ching, A.T., Hayashi, F., (2010). "Payment Card Rewards Programs and Consumer Payment Choice." *Journal of Banking & Finance* 34, 1773–1787

Claffy, K., Monk, T. E. and McRobb, D., (1999) "Nature Web Matters," Jan. 7; <http://helix.nature.com/webmatters/tomog.html>

Classen L (2012) 'E-commerce and Value Added Tax' in S Papadopoulos & S Snail (eds) *Cyberlaw@SA III: The Law of the Internet in South Africa* Van Schaik Publishers, Pretoria.

Clayton W. Chan, (2000) "Taxation of Global E-Commerce on the Internet: the Underlying Issues and Proposed Plans," 9 *MINN.J.GLOBAL TRADE* 233, 234.

Cockfield, Arthur J. (2001). "Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation," 85 *MINN. L. REV.* 1171, 1182

Charlet & Buydens(2012) 'The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future' *World Journal of VAT/GST Law* 1(2) 175-184.

Christophersen, T. and Konradt, U., (2011). "Reliability, validity, and sensitivity of a single-item measure of online store usability." *International Journal of Human-Computer Studies*. Academic Press.

Cutler, B. (1990), "The Fifth Medium," American Demographics, 12(6), 24-29.

Dale Pinto, (2003), "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", Volume 6 in the Doctoral Series, IBFD

Deloitte available at  
[http://www.deloitte.com/assets/DcomUnitedStates/Local%20Assets/Documents/Tax/us\\_Tax\\_VAT\\_POV\\_2011Sept\\_100711.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomUnitedStates/Local%20Assets/Documents/Tax/us_Tax_VAT_POV_2011Sept_100711.pdf), accessed 23 April 2013.

Dien D. Phan (2002) E-business development for competitive advantages: a case study, Information & Management, 1-10

Doernberg L Richard L. (2001) "ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION 33, 2001,

Drake, W.J. and K. Nicolaidis (1999). "Global Electronic Commerce and the General Agreement on Trade in Services: The "Millennium Round" and Beyond", in P. Sauve and R.M. Stern (eds.), GATS 2000: New Directions in Services Trade, Washington, D.C.: Brookings Institution Press

Durkheim, Emile (1933), "The Division of Labor in Society," translated by George Simpson, New York: Free Press of Glencoe.

Electronic Commerce (1998): Taxation Framework Conditions, supra note 2, at 3.

ERNST AND YOUNG (2001) “Global Online Retailing: An Ernst and Young Special Report.” [http://www.ey.com/global/vault.nsf/US/2001\\_Retail\\_Study/\\$file/GOR.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/US/2001_Retail_Study/$file/GOR.pdf).

Electronic Commerce (1998) “Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” (October 8, 1998) at 3, at [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/public\\_release.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm)

Joseph, G. (2004), “Electronic Commerce and the United Nations model double taxation convention”, *Intertax*, σελ.388.

JOHNSON, D. R., AND D. G. POST (1999) “The Rise of Law on the Global Network.” In *Borders in Cyberspace: Information Policy and the Global Information Infrastructure*, edited by B. Kahin and C. Nesson, pp. 3–47. Cambridge, MA: Harvard University Press

Germanov, V.E and Shaytura, S.V., (2013) b. “Milestones of development startups of e-commerce.” *SlavicForum*, 2(4), pp. 48-55.

Hardesty D E, (1999) “ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION AND PLANNING”

Hafner, Katie and Matthew Lyon (1996), "When Wizards Stay Up Late: The Origins of the Internet." Simon & Shuster.

Hayashi, F., Keeton, W.R., (2012). "Measuring the Costs of Retail Payment Methods," Economic Review. Federal Reserve Bank of Kansas City, MO.

Hershey, PA (2001): Idea Group Reference Krupsky, K.J. (2003). Tax administration in anelectronic world. Tax Management International Journal, 32(11), 611-612 Lee, C.S.An analytical framework for evaluating e-commerce business models andstrategies. Electronic Networking Applications and Policy, 11(4), 349-359

Howe,W. (1997) "When did the Internet start? A brief capsule history," [www.delphi.com/navnet/faq/history.html](http://www.delphi.com/navnet/faq/history.html) (9 May 1996); "Network Wizards Internet DomainSurvey," [www.nw.com/zone/WWW/top.html](http://www.nw.com/zone/WWW/top.html) (July1997); A. M. Rutkowski, "Internet trends," [www.genmagic.com/Internet/Trends/](http://www.genmagic.com/Internet/Trends/)(February 1997).

Hwang, H.S., & Stewart, C. (2006). Lessons from Dot-Com Boom and Bust. In:Khosrow-Pour, M. (ed.), Encyclopedia of E-Commerce, E-Government, and MobileCommerce.

Igglezakis, Ioannis Dim., (2018). "Information Law" (3rd edition). Athens: Sakkoulaspublishations.



Ivinson J (2003) ‘Why the EU VAT and E-Commerce Directive Does Not Work’ 14 International Tax Review 27-29.

Kamensky, J. (2001) “A Brief History of Vice President Al Gore’s National Partnership for Reinventing Government during the Administration of President Bill Clinton 1993–2001,” 12 January. Available online: <http://govinfo.library.unt.edu/npr/whoweare/historyofnpr.html> (accessed on 12 April 2009)

Kachnowski, S. (2004) Healthcare e-governance in Post 9/11 America. In Promises of e-Governance. Operational Challenges; Gupta, M., Ed.; Power Grid Corporation of India Limited: New Delhi, India,.

Kieschnick, R., Laplante, M., Moussawi, R., (2013). “Working Capital Management and Shareholders’ Wealth. Review of Finance 17, 1827–1852

Kogels, H.A. (1999), VAT @ e-commerce, in EC Tax Review, vol. 8, no. 2, σελ. 117

Lau C., A. Halkyard, (2003), “From e-commerce to e-business taxation”, Asia-Pacific Tax Bulletin, σελ. 9- 11.

Lawrence, S. and Giles, C. L., (1999) “Nature” 400, 107-109.

Lewis, T (1999) "Electronic Data interchange in the Construction Industry:" Volume-1, PhD Thesis, Department of Civil and Building Engineering, Loughborough University,

Li Jinyan, (2001), "Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1", Canadian Tax Journal 47 (No. 5), 1077-1125 and Part 2, Canadian Tax Journal 47 (No. 6), σελ. 1411-78.

McLure, Charles E., Jr., "Implementing Subnational VATs on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)," International Tax and Public Finance, Vol. 7, No. 6 (December 2000), pp. 723-40.(b)

Malone Thomas W., Yates JoAnne and Benjamin I. Robert, (1989), "The Logic of Electronic Markets", Harvard Business Review, 67, (May - June), σελ. 166-172.

Manzi, N. (2010). "Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States." Policy Brief, Minnesota House of Representatives

Mofleh, S.; Wanous, (2008) M. Understanding factors influencing citizens adoption of e-government services in the developing world: Jordan as a case study. J. Comput. Sci., 7, 1-11.

Moodley (2013) 'The Status of B2B E-Commerce in the South African Manufacturing Sector: Evolutionary or Revolutionary' available at <http://link.wits.ac.za/journal/j0301-sagren-fin.pdf>, accessed 15 May.

Moran, J., &Kummer, J. (2003). US and International taxation of the Internet: Part 2.Computer and Internet Lawyer, 20(5), 16-21 OECD

Moss-Holdstock (2013) ‘E-Services and Looming VAT Dragons’ Tax Alert 24 May, available at <http://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2013/tax/downloads/Tax-Alert-24-May-2013.pdf>, accessed 26 May 2013.

Mikesell, J.L. (2001). The threat to state sales taxes from e-commerce: A review of the principal issues. Municipal FinanceJournal, 22(3), 48-60.

Norris,P. (2009) e-Governance. Available online: <http://www.hks.harvard.edu/fs/pnorris/Acrobat/digitalch6.pdf> (accessed on 12 March.

OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (1998a) Electronic Commerce Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, As Presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce,” 8 October.

OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (1998b) Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue. Paris: OECD.

OECD ‘1998’ A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce’ 8October, available at

OECD (1998b). Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues, 17 September 1998, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/discusse.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf).

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

OECD, (2001), "Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions", OECD Publishing.

OECD ‘What We Do and How’,( 2013) available at accessed 30 July.

OECD Commentaries, (2001), Art. 5, para. 23: “It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise.”

OECD (2013 ‘Guide to Measuring the Information Society’ (2011) 72 available at <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/free/9311021e.pdf>, accessed 28 May.

OECD, (2013) “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Ιούλιος. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του ΟΑΣΑ

OECD (2013) ‘Membership and Partners’, available at <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, accessed 30 July

OECD (2013) ‘Electronic Commerce: Facilitating Collection of Consumption Taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-Commerce Transactions’ available at <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923240.pdf>, accessed 20 April.

Organization for Economic Cooperation and Development, Publication of Report and Technical Papers, at <http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-4-1564-29,FF.html> (last visited Feb. 14, 2002).

Panagis, Y.; Sakkopoulos, E.; Tsakalidis, A.; Tzimas, G.; Sirmakessis, S.; Lytras, M.D. (2008) Techniques for mining the design of e-government services to enhance end-user experience. *Int. J. Electron. Democr.*, 1, 32–50.

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

Ponti Andrea, (2001), “OECD work in progress”, *Tax Planning International Review*, σελ. 25-27. Portner Rosemarie, 1999, “The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts”, *tax Planning International and E-Commerce*, Bureau of National Affairs, σελ. 20-27.

Roberts, S.I., (1993), “The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View (Part One)”, *Intertax*, 9 396.

Rossenblum, H. D. (2000) *International Tax Arbitrage and the “International Tax System”*. *Tax Law Review* 53(2):137–166.

Rosenberg Larry J. and Hirschman Elizabeth C., (1980), "Retailing Without Stores", *Harvard Business Review*, 58, (July - August), 103-112.

Richmond. A (1996) “Enticing Online Shoppers to Buy – A Human Behavior Study.” In the *Proceedings of the Fifth International World Wide Web Conference*. Paris, France, May 6-10, 1996

Singleton, Paul, (2004), “Non-Resident Electronic Commerce Taxation: An International Comparison”, *Asia Pacific Tax Bulletin*, (Μάρτιος 2004), σελ. 162-168.

Stiglingh M (2013) “Silke: South Africa Income Tax” 2013 *Lexis Nexis South Africa*, Durban.

Streitfeld, David. (2000). “On the Web, Price Tags Blur,” *Washington Post*, September 27, p. A01

Stewart, David W. and Scott Ward (1994), "Media Effects on Advertising," in Media Effects, Advances in Theory and Research, Jennings Bryand and Dolf Zillman, eds., Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

Sutton, John. (1991). "Sunk Costs and Market Structure: Price Competition, Advertising, and the Evolution of Concentration." Cambridge, MA: MIT Press

Sweet John K (1998), Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles, 146. U. PA. L. REV. 1949 (1998) (outlining the facts of the case).

Tanzi Vito, (2000), "Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termmites", IMF Working Paper WP/00/181, International Monetary Fund, Washington.

UNESCO. E-governance Capacity Building. Available online: <http://www.unesco.org/webworld/e-governance> (accessed on 23 April 2009)

UNCTAD [United Nations Conference on Trade and Development] (2000) "Building Confidence: Electronic Commerce and Development." Document UNCTAD/SDTE/MISC.11.

United Nations (UN). (2011) UN e-Government Survey 2008—From E-Government to connectedgovernance. Available online: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN028607.pdf> (accessed on 12 August).

Vestberg G. (2002) “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce” (Nov. 22, 1996) at <http://www.ustreas.gov> (last visited Feb. 13, 2002).

Vrana, V.; Zafiropoulos, K.; Karavasilis, I. (2007) “Quality Evaluation of Local Government Website. A Case of a Primary Education Administration.” Presented at 10th Toulon-Verona conference, Thessaloniki, Greece, 3–4 September.

Walter Hellerstein, “Deconstructing the Debate Over State Taxation of Electronic Commerce”, 13 HARV. J. L. & TECH. 549, 551 (2000).

Wellman, M.P., and Wurman, P.R. (1999) “A trading agent competition for the research community.” Paper presented at the IJCAI-99 Workshop on AgentMediated Electronic Commerce (IJCAI-99). Stockholm, July 31–August 6, 1999 ([www.dsv.su.se/ijcai-99](http://www.dsv.su.se/ijcai-99)).

West, L.A., Jr. (1998), “Electronic markets and electronic governments.” *International Journal of Electronic Commerce*, 2, 2 (winter 1997–98), 5–28.



Westin R (2000) “International Taxation of Electronic Commerce” Kluwer Law International, The Hague.

Westin, Richard, 2001, “Qualified Cost-Sharing Arrangements in International E-Commerce”, Tax Planning International e-commerce.

Zettermeyer, Florian and Fiona Scott Morton. (2000). “Internet Car Retailing,” National Bureau of Economic Research Working Paper #7961.

Zodrow, George, “Notes: Efficiency and the Choice of Tax Base”, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα

<http://www.owl.net.rice.edu/~econ483/notes/NotesEff.pdf>

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

[http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/public\\_release.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm)

<https://www.shopify.com/enterprise/global-ecommerce-statistics>

[www.delphi.com/navnet/faq/history](http://www.delphi.com/navnet/faq/history).

<http://news.com.com/2001-1017->

[https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/deltia/2\\_1998/4\\_2.pdf](https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/deltia/2_1998/4_2.pdf)

<https://el.wikipedia.org/wiki/>

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/161/the-european-union-and-the-world-trade-organisation>

## ΑΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ

Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions: A Discussion Paper from the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits (Feb. 2001) at <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015525.pdf> [hereinafter The Discussion Paper]

Letter from Benjamin Franklin to Jean-Baptiste (1789), at <http://phrases.shu.ac.uk/meanings/261050.html>

PL 105-277, 1998 HR 4328, 112 Stat 2681, available at <http://cox.house.gov/nettax/>.

Personal Web Page of Christopher Cox, Chairman of the House Policy Committee, President Bush Signs Chairman Cox's Internet Tax Freedom Bill into Law (Nov. 28, 2001) at <http://cox.house.gov/nettax/> accessed on 02/17/02.

Appeal for Fair and Equal Taxation of Electronic Commerce signed by American academic specialists in tax policy at <http://www.ntanet.org/documents/AppealList.PDF> (last visited Feb. 17, 2002).

Declaration on Global Electronic Commerce (May 20, 1998) at [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/ecom\\_e/mindec1\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindec1_e.htm) (last visited Feb. 17, 2002).

Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 (Dec. 2000) at <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015535.pdf> [Clarification on the Application].

Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, *supra* note 2, at 4

Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention [hereinafter Commentary].

Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce: Report to Working Party NO.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs (Feb. 2001) at [www.oecd.org](http://www.oecd.org) at 5 [hereinafter Tax Treaty Characterization Issues].

The Economist (2000a), *Internet Economics*, 1 April 2000

KPMG (various years). *Country Tax Facts*, [http://www.tax.kpmg.net/country\\_tax\\_facts/default.htm](http://www.tax.kpmg.net/country_tax_facts/default.htm).

ECONOMIST (2001b) “The Internet, Untethered” (October 11).

eMARKETER (2003) “Worldwide B2B E-Commerce to Surpass \$1 Trillion By Year’s End,” <http://www.emarketer.com/news/article.php?1002125>, accessed on 29 April 2003.

European Union ‘How VAT Works’, available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/), accessed 3 July 2013.

Electronic Services Regulation GN 221 GG37489 of 28 March 2014.

IDRC. From e-Government to e-Governance: A paradigmatic shift. The International Development research center. Science for Humanity, 2007. Available online: [http://www.idrc.ca/en/ev-115662-201-1-DO\\_TOPIC.html](http://www.idrc.ca/en/ev-115662-201-1-DO_TOPIC.html) (accessed on 20 April 2009).

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Department of Fiscal Affairs, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD,

1998).(a)