



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

**Ο INTERNET SEVER ΩΣ ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Διπλωματική Εργασία

Του

Φανουρίου Λυριντζάκη

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Δρ. Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, Αναπληρώτρια Καθηγήτρια
Νομικής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης

Θεσσαλονίκη, Φεβρουάριος, 2023

**Ο INTERNET SEVER ΩΣ ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Φανούριος Λυριντζάκης

Πτυχίο Νομικής Σχολής, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, 2019

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για τη μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια

Δρ. Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, Αναπληρώτρια Καθηγήτρια Νομικής Δημοκριτείου
Πανεπιστημίου Θράκης

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την 24/02/2023

Όνοματεπώνυμο 1

Όνοματεπώνυμο 2

Όνοματεπώνυμο 3

Ελένη Θεοχαροπούλου

Αντώνιος Σταυρόπουλος

Χρήστος Μαστροκόστας

Φανούριος Λυριντζάκης

Περίληψη

Το ζήτημα του Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος είναι ουσιώδες, πολύπλοκο και αμφιλεγόμενο. Η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας, ιδίως του διαδικτύου και του άυλου υπολογιστικού νέφους, διευκόλυνε τις επιχειρήσεις να ασκούν ηλεκτρονικό εμπόριο και να μετέχουν στην ψηφιακή οικονομία σε πολλά κράτη μέσω της εκτεταμένης χρήσης των Internet Servers, που κατέχουν είτε οι ίδιες είτε οι επιχειρήσεις πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (Internet Service Providers). Οι servers έχουν σχεδιαστεί και προγραμματιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να εκτελούν πάρα πολλές εργασίες στην Κοινωνία της Πληροφορίας, χωρίς να απαιτείται καθόλου η ανθρώπινη διαμεσολάβηση και παρέμβαση ή έστω να χρειάζεται σε πολύ μικρό βαθμό. Η σημασία των servers ως μονίμων εγκαταστάσεων αναδείχθηκε από την άμεση ενασχόληση του Οργανισμού Οικονομικής Ανάπτυξης και Συνεργασίας (ΟΟΣΑ) και των Φορολογικών Αρχών παγκοσμίως, αφού χάραξαν την στρατηγική της εξασφάλισης πως οι επιχειρήσεις, στο σημερινό «ψηφιακοκρατούμενο» περιβάλλον θα καταβάλουν φόρους εκεί όπου έχουν «ηλεκτρονική» μόνιμη εγκατάσταση. Ορισμένες χώρες διατυπώνουν επιφυλάξεις στα άρθρα της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, που περιέχονται στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας και του Κεφαλαίου, η οποία εμπνέει τις διατάξεις των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου (ΣΑΔΦ) που καταρτίζουν τα κράτη από το 1952. Έτσι ορισμένες φορές παρατηρούνται διαφορετικές κρατικές φορολογικές πολιτικές και απόψεις για τους servers ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, που μπορεί να οδηγήσει σε σύγχυση και παρερμηνείες και να δυσχεράνει την προσαρμογή του διεθνούς φορολογικού δικαίου, και κατά συνέπεια του ελληνικού φορολογικού δικαίου, στην εποχή που κεντρικό ρόλο έχουν η ψηφιακή οικονομία και το ηλεκτρονικό εμπόριο στις καθημερινές συναλλαγές. Πλέον επειδή όλο και περισσότερες επιχειρήσεις λειτουργούν αποκλειστικά στο διαδίκτυο, ή και μέσω αυτού, και διασχίζουν τα σύνορα της έδρας τους, υπάρχει αυξανόμενο ενδιαφέρον για την κατανόηση των φορολογικών συνεπειών της κτήσης Internet Server από μια επιχείρηση, ο οποίος βρίσκεται σε μια άλλη κρατική δικαιοδοσία.

Η άρρηκτη σύνδεση του διαδικτύου με την παγκόσμια οικονομία και οι σχετικές κρίσιμες φορολογικές συνέπειες, συνιστούν το έρεισμα για την ανάλυση του θέματος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, που στοχεύει στην ενδελεχή μελέτη του θεσμικού πλαισίου για τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος και στην ανάδειξη σχετικών υποθέσεων που απασχόλησαν τα Δικαστήρια, τα Υπουργεία και τις Φορολογικές Αρχές παγκοσμίως, προκειμένου να κατανοήσει ο αναγνώστης τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν όλα τα εμπλεκόμενα μέρη στο διαρκώς εξελισσόμενο ψηφιακό περιβάλλον και την ανάγκη για ένα σαφέστερο, πιο συνεκτικό και δικαιότερο διεθνές φορολογικό πλαίσιο, που θα τροφοδοτείται με τα απαραίτητα εργαλεία για την απαιτητική προσαρμογή.

Αρχικά στο 1^ο Κεφάλαιο περιγράφονται οι βασικές αρχές του φορολογικού δικαίου, τα ζητήματα εφαρμογής τους στο ηλεκτρονικό εμπόριο και επεξηγούνται οι έννοιες του ηλεκτρονικού εμπορίου, της ψηφιακής οικονομίας και του εισοδήματος υπό το πρίσμα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στη συνέχεια το 2ο Κεφάλαιο επικεντρώνεται στον ρόλο του ΟΟΣΑ στην θεμελίωση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στο διεθνές φορολογικό δίκαιο. Ακολούθως στο 3ο Κεφαλαίο, που είναι και το εκτενέστερο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αναλύονται τα ειδικά ζητήματα του Internet Server (διακομιστή διαδικτύου) ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος και γίνονται παράλληλα οι απαραίτητες σχετικές αναφορές στα websites (ιστοτόπους), που φιλοξενούνται εντός των Internet Servers. Έπειτα το 4ο Κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στην ανάδειξη μέρους της νομολογίας των Δικαστηρίων και των υποθέσεων που χειρίστηκαν αλλοδαπές Αρχές και Υπηρεσίες για τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Επίσης επιλέχθηκε στο 5ο Κεφάλαιο, να παρουσιαστεί ειδικά η περίπτωση της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από επιχειρήσεις, καθώς υφίσταται σχέση της συγκεκριμένης περίπτωσης με τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος, γεγονός που πέραν της σχετικής παραδοχής της θεωρίας, αποτυπώθηκε και σε πρόσφατες δικαστικές Αποφάσεις των Ελληνικών Διοικητικών Δικαστηρίων, οι οποίες επίσης καταγράφονται στο ανωτέρω Κεφάλαιο. Δεν θα μπορούσε να μην γίνει αναφορά στις πρόσφατες πολύ σημαντικές εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταξύ άλλων, και για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της

ψηφιακής οικονομίας. Συγκεκριμένα στο Κεφάλαιο 6 γίνεται σύντομος λόγος για τους 2 Πυλώνες του ΟΟΣΑ, για την νέα Οδηγία της ΕΕ και για το πως ενδεχομένως να επηρεαστεί η ισχύουσα έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία από αυτές τις εξελίξεις. Τέλος η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση των συμπερασμάτων και της βιβλιογραφίας που αξιοποιήθηκε για την βιβλιογραφική επισκόπηση και την συγγραφή της παρούσας.

Λέξεις Κλειδιά: Διακομιστής Διαδικτύου, Μόνιμη Εγκατάσταση Επιχείρησης, Φόρος Εισοδήματος, Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου, Ιστότοπος, Ηλεκτρονικό Εμπόριο, Ψηφιακή Οικονομία

Abstract

The issue of Internet Server as a permanent establishment of a business in income taxation is substantial, complex, and controversial. The rapid development of technology, in particular the Internet and intangible cloud computing, has made it easier for businesses to engage in electronic commerce and to participate in the digital economy in many countries through the extensive use of Internet Servers, owned either by themselves or by Internet Service Providers (ISPs). The servers are designed and programmed in such a way that they can perform multiple tasks in the Information Society, without requiring human mediation and intervention at all, or even to a very small extent. The importance of servers as permanent establishments was highlighted by the direct involvement of the Organisation for Economic Development and Cooperation (OECD) and of the Tax Authorities worldwide, as they developed the strategy of ensuring that businesses, in today's "digitally dominated" environment, pay taxes where they have an "electronic" permanent establishment. Some countries have expressed reservations to the permanent establishment articles of the e-commerce business contained in the OECD Model Tax Convention on the Avoidance of Double Taxation and Capital, which inspires the provisions of the bilateral Double Taxation and Capital Avoidance Conventions (BTCs), drawn up by states since 1952. Thus, sometimes different state tax policies and views on servers as a permanent establishment of a business can be observed, which can lead to confusion and misinterpretations and make it difficult to adapt international tax law, and consequently Greek tax law, to the era when the digital economy and the e-commerce have a significant role in everyday transactions. Now that more and more businesses operate exclusively on, or through, the Internet and cross the borders of their headquarters, there is a growing interest in understanding the tax consequences of the acquisition of an Internet Server by a business located in another jurisdiction.

The inseparable connection of the Internet with the global economy and the related critical tax consequences, constitutes the basis for the analysis of the topic of this thesis, which aims at a thorough study of the institutional framework for the Internet Server as a permanent establishment of a business in income taxation and the highlighting of

relevant cases that have concerned the Courts, Ministries and Tax Authorities worldwide, in order to enable the reader to understand the challenges faced by all parties involved in the constantly changing tax environment and the need for a clearer, more coherent and fairer international tax framework that will be equipped with the necessary tools for the demanding adaptation.

Initially, Chapter 1 describes the basic principles of tax law, the issues of their application to e-commerce and explains the concepts of e-commerce, digital economy, and income under the Greek Income Tax Code. Chapter 2 then focuses on the role of the OECD in establishing the concept of permanent establishment of a business in international tax law. Subsequently, in Chapter 3, which is the most extensive of this thesis, the specific issues of the Internet Server as a permanent establishment in income taxation are analysed and the necessary related references are made to the websites, hosted within the Internet Servers. Then Chapter 4 is dedicated to highlighting some of the case law of the Courts and cases handled by foreign Authorities and Agencies on the Internet Server as a permanent establishment of a business in income taxation. Also, it was chosen in Chapter 5, to present specifically the case of the provision of gambling services through the Internet by businesses, as there is a relationship of this case with the Internet Server as a permanent establishment of a business in income tax, a fact that, apart from the relevant assumption of the theory, was also reflected in recent judicial decisions of the Greek Administrative Courts, which are also recorded in the above Chapter. No reference could not be made to the recent very important developments from OECD and European Union level, including on the taxation of e-commerce and digital economy. In particular, Chapter 6 briefly discusses the 2 Pillars of the OECD, the new EU Directive and how the current concept of permanent establishment of a business in e-commerce and in digital economy may be affected by these developments. Finally, the thesis concludes with the conclusions and the literature used for the literature review and the writing of this thesis.

Keywords: Internet Server, Permanent Establishment of a Business, Income Tax, Organisation for Economic Co-operation and Development, Double Taxation and Capital Avoidance Convention, Website, E-commerce, Digital Economy

Ευχαριστίες

Ολοκληρώνοντας τον κύκλο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Δίκαιο και Πληροφορική», θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω την Διευθύντρια του Προγράμματος, το Διδακτικό Προσωπικό και την Γραμματεία για την άψογη οργάνωση και το υψηλότερο επίπεδο των γνώσεων που παρείχαν τόσο σε εμένα όσο και στους υπόλοιπους αγαπητούς συναδέλφους και συμφοιτητές μου.

Η παρούσα διπλωματική εργασία δεν θα μπορούσε να συνταχθεί και να διεκπεραιωθεί χωρίς την πολύτιμη καθοδήγηση της Επιβλέπουσας Καθηγήτριάς μου, κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου, η οποία με υποστήριξε σε όλα τα στάδια της ακαδημαϊκής μου πορείας στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα, με μεταδοτικότητα στη διδασκαλία, με παροχή συμβουλών, με άριστη συνεργασία, με αποστολή διδακτικού υλικού υψηλής ποιότητας και με ταχεία ανταπόκριση στην επικοινωνία μας.

Τέλος ευχαριστώ τους γονείς μου, τα αδέρφια μου, τους φίλους μου και την Μίρνα για τη διαρκή βοήθεια, παρότρυνση, παραίνεση και εμπύχωση στην εκπλήρωση των στόχων μου.

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| Περίληψη | 3 |
| Abstract | 6 |
| Ευχαριστίες | 8 |
| Περιεχόμενα | 9 |
| Εισαγωγή | 12 |
| Κεφάλαιο 1. Βασικές αρχές του φορολογικού δικαίου και ζητήματα εφαρμογής τους στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία | 19 |
| 1.1 Η έννοια του ηλεκτρονικού εμπορίου | 19 |
| 1.2 Η έννοια της ψηφιακής οικονομίας | 20 |
| 1.3 Η έννοια του εισοδήματος | 23 |
| 1.4 Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου | 31 |
| 1.5 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της έδρας | 33 |
| 1.6 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος πηγής | 34 |
| 1.7 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) | 35 |
| 1.8 Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας | 38 |
| 1.9 Οι δυσκολίες εφαρμογής των αρχών στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία | 40 |
| Κεφάλαιο 2. Ο ρόλος του ΟΟΣΑ στη θεμελίωση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης | 44 |
| 2.1 Η Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ και οι καταρτιζόμενες μεταξύ των κρατών διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (ΣΑΔΦ) | 44 |
| 2.2 Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης | 51 |
| 2.3 Η υπόθεση Pipeline και η σημασία της ως «προπομπός» στην δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο | 63 |
| Κεφάλαιο 3. Ειδικά ζητήματα του Internet Server (διακομιστή διαδικτύου) ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος με παράλληλες αναφορές και στα websites (ιστοσελίδες) | 66 |
| 3.1 Οι έννοιες του διακομιστή διαδικτύου (Internet Server), του παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) και της ιστοσελίδας (website) | 66 |

| | |
|---|-----|
| 3.2 Τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για τη φορολόγηση του e-commerce (ηλεκτρονικού εμπορίου) | 68 |
| 3.3 Ο ιστότοπος δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης με βάση τα τρία εννοιολογικά στοιχεία | 71 |
| 3.4 Το στοιχείο της υλικότητας στον Internet Server | 72 |
| 3.5 Το στοιχείο της σταθερότητας στον Internet Server | 76 |
| 3.6 Η φύση της ασκούμενης δραστηριότητας μέσω του Internet Server | 78 |
| 3.7 Η ετυμολογία για τον Internet Server με βάση τα τρία εννοιολογικά στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης | 83 |
| 3.8 Ο ιστότοπος και ο Internet Server δεν μπορούν να θεμελιώσουν μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης με βάση το τέταρτο ανεξάρτητο κριτήριο του εξαρτημένου οργάνου/πράκτορα | 84 |
| 3.9 Συμπερασματικές παρατηρήσεις | 87 |
| Κεφάλαιο 4. Νομολογία Δικαστηρίων και υποθέσεις που χειρίστηκαν αλλοδαπές Αρχές και Υπηρεσίες για τον Internet Server και τα websites ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος | 97 |
| 4.1 Η υπόθεση που απασχόλησε το Γερμανικό Φορολογικό Δικαστήριο του κρατιδίου Schleswig-Holstein | 97 |
| 4.2 Εξελίξεις στην Ιταλία με αφορμή υπόθεση εταιρίας παροχής βιντεοπαιχνιδιών με έδρα στην Γαλλία | 100 |
| 4.3 Νομολογία από τη Σουηδία | 101 |
| 4.4 Υπόθεση με εταιρία παροχής τυχερών παιγνίων στην Δανία | 105 |
| 4.5 Υπόθεση από την Φινλανδία | 106 |
| 4.6 Υπόθεση από την Πολωνία | 106 |
| 4.7 Η υπόθεση Dell στην Ισπανία | 107 |
| 4.8 Η υπόθεση Google στην Γαλλία | 111 |
| 4.9 Η υπόθεση Netflix στην Ιταλία | 118 |
| 4.10 Υποθέσεις εκτός Ευρώπης | 123 |
| Κεφάλαιο 5. Η περίπτωση της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από επιχειρήσεις και η συσχέτισή της με τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος | 124 |
| 5.1 Γενικά για την φορολόγηση των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου | 124 |

| | |
|---|-----|
| 5.2 Ο safe server και το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) | 130 |
| 5.3 Νομολογία από τα Ελληνικά Διοικητικά Δικαστήρια για την φορολόγηση εισοδήματος των παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου και η αποδοχή των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ για τον server από τις Ελληνικές Δικαστικές Αρχές | 138 |
| Κεφάλαιο 6. Εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και Ευρωπαϊκής Ένωσης για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας και η ενδεχόμενη επίδρασή τους στην ισχύουσα έννοια της μόνιμης εγκατάστασης | 147 |
| 6.1 Συνοπτική ιστορική αναδρομή για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος | 147 |
| 6.2 Οι δυο Πυλώνες του ΟΟΣΑ | 155 |
| 6.3 Η νέα Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης | 162 |
| Συμπεράσματα | 169 |
| Βιβλιογραφία | 172 |

Εισαγωγή

Το διαρκώς αυξανόμενο φαινόμενο του ηλεκτρονικού εμπορίου και η σταδιακή πρωτοκαθεδρία της ψηφιακής οικονομίας οδήγησαν στη διαπίστωση πως το κλασικό φορολογικό δίκαιο είναι ανεπαρκές για να μπορέσει να προσαρμοστεί στη σύγχρονη εποχή χωρίς αλλαγές. Η θεμελιώδης αρχή της εδαφικότητας του φόρου διέπει το φορολογικό δίκαιο, με αποτέλεσμα να συνεχίζει να είναι ουσιώδες χαρακτηριστικό το εδαφικό στοιχείο για την φορολόγηση εισοδήματος. Τα παραδοσιακά κριτήρια για την φορολόγηση τόσο του παραδοσιακού όσο και του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι η έδρα της εταιρίας, ο τόπος πηγής του εισοδήματος και η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, που διαφοροποιείται από την έννοια της έδρας της επιχείρησης. Η φυσική παρουσία της εταιρίας είναι σημαντική προϋπόθεση που πρέπει να εκπληρώνεται προκειμένου να μπορεί να φορολογηθεί το εισόδημά της. Οι έννοιες της έδρας και του τόπου πηγής του εισοδήματος έχουν το ίδιο περιεχόμενο και στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, ωστόσο, ερμηνεύεται ειδικά στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Παρόλα αυτά παρατηρείται πως και αυτή η προσαρμογή δεν είναι επαρκής για να μπορέσει η Φορολογική Διοίκηση να συλλάβει την πραγματική φορολογητέα ύλη μιας επιχείρησης που δραστηριοποιείται ψηφιακά. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο εκλείπει πολύ συχνά η φυσική παρουσία και η υλική υπόσταση, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να δύναται να δραστηριοποιείται οπουδήποτε ανεξαρτήτως το που βρίσκεται η έδρα της.

Ο ΟΟΣΑ¹ αντιλήφθηκε τις δυσκολίες στη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου² από τα τέλη του 1997 και έτσι το 2003 εκκίνησε την συζήτηση της θέσπισης κοινά

¹ Πρόκειται για τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης εκ του «Organization for Economic Cooperation and Development». Είναι Διεθνής Οργανισμός με 38 κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα από το 1961, και αποτελείται από Επιτροπές που ασχολούνται με την επίλυση προβλημάτων σχετικά με την οικονομική συνεργασία και ανάπτυξη των Κρατών σε διεθνές επίπεδο.

² OECD (2012), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24 με την πιο πρόσφατη εν ισχύ αναθεώρηση να είναι η OECD (2017), *Commentary on Article 5 Concerning the*

αποδεκτών κριτηρίων ή/και την σύμφωνη προσαρμογή των ήδη υπαρχόντων για την σύλληψη της φορολογητέας ύλης, στον απόηχο της ανάμειξης της τεχνολογίας στην άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων.

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου³ έχει κατευθυντήριο χαρακτήρα και δεν δεσμεύει τα κράτη που την υπογράφουν. Τα κράτη έχουν την δυνατότητα να δηλώσουν πως επιφυλάσσονται για όσα ζητήματα δεν συμφωνούν ή δεν αποδέχονται πλήρως. Εκτός των άλλων, τα κράτη καταρτίζουν μεταξύ τους Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (διμερείς συμβάσεις, ΣΑΔΦ), τις διατάξεις των οποίων ερμηνεύουν με βάση την ανωτέρω Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, προκειμένου να συλλάβουν με αποτελεσματικότητα την φορολογητέα ύλη του εισοδήματος και του κεφαλαίου που προκύπτει εντός της εδαφικής εμβέλειάς τους και να ρυθμίσουν, μεταξύ άλλων, ποιο κράτος είναι αρμόδιο να φορολογήσει το εισόδημα της εκάστοτε επιχείρησης, ανάλογα με τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση.

Γενικότερα ισχύει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, βάσει της οποίας δεν πρέπει να υφίστανται άλλα μέτρα για τη φορολογία του παραδοσιακού εμπορίου και άλλα μέτρα για τη φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου. Με την συγκεκριμένη αρχή διασφαλίζεται η αποτροπή της περίπτωσης να ευνοηθεί η μια κατηγορία εμπορίου έναντι της άλλης, με αποτέλεσμα να μην είναι επιτρεπτό να στοιχειοθετούνται ειδικοί φόροι για το ηλεκτρονικό εμπόριο, που είναι διαφορετικοί από τους φόρους του παραδοσιακού/συμβατικού εμπορίου.

Η μόνιμη εγκατάσταση στο παραδοσιακό εμπόριο έχει συνήθως την μορφή των υποκαταστημάτων, των γραφείων και των εργοταξίων. Ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης είναι μοναδικός στο φορολογικό δίκαιο και κατά συνέπεια διαφορετικός από ότι στο εμπορικό δίκαιο, στο ευρωπαϊκό δίκαιο και σε οποιαδήποτε άλλο κλάδο του

definition of permanent establishment, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

³ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en

δικαίου. Για να είναι μια εγκατάσταση στο φορολογικό δίκαιο υποκείμενη στον φόρο εισοδήματος πρέπει να χαρακτηριστεί ως μόνιμη. Η μόνιμη εγκατάσταση έχει αυτοτέλεια και θεμελιώνεται στο άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, στις διατάξεις των διμερών ΣΑΔΦ και στο άρθρο 6 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, ΚΦΕ).

Η προέλευση του άρθρου 6 του ΚΦΕ για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ⁴ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου (Model Tax Convention on Income and on Capital). Από τον ΟΟΣΑ έγινε δεκτό το 2003 πως ο Internet Server (Διακομιστής Διαδικτύου) μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, υπό ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις. Ο Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος αποτελεί μια προσαρμογή της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς μέσω αυτού διεξάγεται κατά κύριο λόγο το τελευταίο. Ο Internet Server αποτελεί ένα από τα πιο ουσιώδη στοιχεία του τεχνολογικού εξοπλισμού για την μετουσίωση του διαδικτύου (Internet) σε ακρογωνιαίο λίθο της σημερινής καθημερινότητας.

Το ζήτημα της ενδεχόμενης φορολόγησης των εσόδων που προκύπτουν από την εκμετάλλευση της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Ελλάδα απασχόλησε τα τελευταία δύο έτη το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών σε συνολικά τέσσερις Αποφάσεις, στις οποίες έγινε αναφορά και στον server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης. Σημαντικές επισημάνσεις για τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης και για την δυσχέρεια της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελούν επίσης και διάφορες δικαστικές αποφάσεις και υποθέσεις που απασχόλησαν Φορολογικές Αρχές και Υπουργεία τόσο στην Ευρώπη όσο και στον υπόλοιπο κόσμο.

Τα τελευταία χρόνια ο διεθνής προβληματισμός για το ηλεκτρονικό εμπόριο και την ψηφιακή οικονομία στο πεδίο του φορολογικού δικαίου κλιμακώθηκε. Ο ΟΟΣΑ

⁴ OECD (2019), “Article 5 Permanent Establishment”, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

κατέληξε, μέσω διαβουλεύσεων και συζητήσεων, στα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούνται για να γίνει λόγος για αμιγώς ψηφιακές επιχειρήσεις⁵. Οι αμιγώς ψηφιακές επιχειρήσεις επεξεργάζονται σε πολύ μεγάλο βαθμό τα δεδομένα των χρηστών, σε τέτοια μάλιστα διάσταση που αδυνατούν να είναι λειτουργικές χωρίς αυτά. Επιπρόσθετα έχουν συνήθως έλλειψη ψηφιακής παρουσίας και συνδέονται κυρίως με άυλα αγαθά (intangibles) και με διανοητική ιδιοκτησία.

Τα πολύ υψηλά κέρδη των ψηφιακών και ψηφιοποιημένων επιχειρήσεων, που φτάνουν τα δισεκατομμύρια και παραπάνω ευρώ, οδήγησαν τον ΟΟΣΑ και την Ευρωπαϊκή Ένωση στην απόφαση να καταθέσουν διάφορα νομοσχέδια σε δημόσια διαβούλευση για την δίκαιη φορολόγηση των συγκεκριμένων υπερμεγεθών εισοδημάτων. Είχε παρατηρηθεί η τάση που ακολουθούν οι επιχειρήσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου να εγκαθιστούν την έδρα τους σε κράτη με ευνοϊκό φορολογικό θεσμικό πλαίσιο, με αποτέλεσμα να φορολογούνται ιδιαίτερος χαμηλά για τα εισοδήματα που ήταν συνδεδεμένα με την έδρα τους. Από την άλλη η στοιχειοθέτηση μόνιμων εγκαταστάσεων τους σε άλλα κράτη, προκειμένου να μπορούν να φορολογηθούν, ήταν σχεδόν αδύνατη, όπως έγινε αντιληπτό και από την έκβαση γνωστών υποθέσεων, οι οποίες αναδεικνύονται στη συνέχεια της παρούσας εργασίας⁶.

Η πλειοψηφία των εσόδων έχει παρατηρηθεί πως αποτελεί αντικείμενο φορολογίας των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθώς συνδέονται, ενδεχομένως με τεχνητό και μεθοδευμένο τρόπο, με τα συγκεκριμένα κράτη. Κατά συνέπεια ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα υπόλοιπα κράτη, στα οποία δραστηριοποιούνται οι ψηφιακές επιχειρήσεις και σημειώνεται η οικονομική δραστηριότητα, είναι ελάχιστος ή και μηδαμινός. Ο πλούτος δηλαδή συνδέεται κυρίως με το κράτος της έδρας μέσω διευθετήσεων και όχι με τα κράτη όπου δημιουργείται. Για αυτούς του λόγους επιδίωξη του ΟΟΣΑ είναι ο τρόπος της οικονομικής δραστηριότητας να είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την φορολόγηση (το λεγόμενο δηλαδή «value creation and taxation»). Ο ΟΟΣΑ με τις κυβερνήσεις και τους διοικητές των κεντρικών τραπεζών από 20

⁵ Οι λεγόμενες «G.A.F.A.M», ως ακρωνύμιο που έχει προκύψει από τις μεγαλύτερες ψηφιακές επιχειρήσεις που είναι σήμερα η Google, η Apple, η Facebook, η Amazon και η Microsoft.

⁶ Βλέπε (βλ.) Κεφάλαιο 4^ο.

μεγάλες οικονομίες (η λεγόμενη G20) συμφώνησαν σε κοινό πλαίσιο για τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης των Κερδών (Base Erosion Profit Shifting), το οποίο βασίζεται σε δύο Πυλώνες, με σκοπό την εξεύρεση απαντήσεων και λύσεων στα δυσχερή φορολογικά ζητήματα που προκύπτουν σε μια ολοένα και πιο ψηφιοποιημένη και παγκοσμιοποιημένη οικονομία⁷.

Οι πιο σημαντικοί εν εξελίξει Πυλώνες που έχει διαμορφώσει λοιπόν ο ΟΟΣΑ είναι δυο. Συγκεκριμένα ο Πρώτος Πυλώνας σχετίζεται με τις αμιγώς ψηφιακές επιχειρήσεις και υπό ποιες προϋποθέσεις υφίσταται σημαντική οικονομική παρουσία τους σε ένα κράτος. Αν υφίσταται σημαντική οικονομική παρουσία, τότε θα δύναται να φορολογηθούν. Με τον Πυλώνα 1 θα επιδιωχθεί η δικαιότερη κατανομή των κερδών και των φορολογικών δικαιωμάτων μεταξύ των χωρών που διαθέτουν τις μεγαλύτερες πολυεθνικές επιχειρήσεις, ιδίως δε τις ψηφιακές. Βάσει του Πυλώνα 1 οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα υποχρεούνται να καταβάλλουν ορισμένους από τους φόρους εισοδήματός τους, ανάλογα με τον τόπο στον οποίο βρίσκονται οι καταναλωτές και οι πελάτες τους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα συνδέονται τα κέρδη με τον τόπο όπου βρίσκονται οι αντίστοιχοι πελάτες και καταναλωτές⁸. Η έννοια της σημαντικής οικονομικής παρουσίας μπορεί να αντικαταστήσει στο μέλλον την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όταν γίνεται λόγος για αμιγώς ψηφιακές επιχειρήσεις. Οι συγκεκριμένες δύο έννοιες πάντως προς το παρόν δεν συγχέονται, είναι αυτοτελείς και διακριτές. Ορισμένα κράτη της ΕΕ θέσπισαν εσωτερικούς φόρους ψηφιακών υπηρεσιών, εν αναμονή των εξελίξεων στο ευρωπαϊκό και στο διεθνές δίκαιο. Ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών είναι ένας φόρος επί επιλεγμένων ακαθάριστων ροών εσόδων των μεγάλων ψηφιακών εταιριών, ο οποίος έχει οριστεί σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες προκειμένου να φορολογηθούν οι εκάστοτε καθορισμένες ψηφιακές υπηρεσίες. Τα κράτη της ΕΕ που τους έχουν θεσπίσει, έχουν δεσμευθεί λοιπόν πως θα καταργήσουν τους εσωτερικούς ψηφιακούς φόρους που ψήφισαν, αν εφαρμοστεί μια κοινή γραμμή στο παγκόσμιο ή ευρωπαϊκό γίγνεσθαι. Η συμφωνία για ανακατανομή

⁷ Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Ψηφιακή φορολόγηση», 22/11/2022, παράγραφος 2.3, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AE2060&from=EN>.

⁸ Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Ψηφιακή φορολόγηση», 22/11/2022, παράγραφος 2.4., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AE2060&from=EN>.

των κερδών στο πλαίσιο του Πυλώνα 1 περιλαμβάνει την κατάργηση και την αναστολή του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών και άλλων σχετικών, παρόμοιων μέτρων, θέτοντας τέλος στις εμπορικές εντάσεις που προκύπτουν από την αστάθεια του διεθνούς φορολογικού συστήματος⁹. Ο Πρώτος Πυλώνας βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο και δεν αναμένεται να εφαρμοσθεί άμεσα.

Ο Δεύτερος Πυλώνας είναι ο Πυλώνας GloBE (Global Anti-Base Erosion) και δεν αφορά μόνο τις αμιγώς ψηφιακές επιχειρήσεις, αλλά όλες τις επιχειρήσεις που είτε άμεσα είτε έμμεσα έχουν επηρεαστεί από την ψηφιοποίηση και έχουν ελάχιστο ετήσιο όριο ενοποιημένων κερδών ύψους 750 εκατομμυρίων ευρώ. Ο Πυλώνας Globe στρέφεται κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μπόρεσε να κινητοποιήσει 136 κράτη τον Οκτώβριο του 2021 προς μια ιστορική συμφωνία για τον ελάχιστο παγκόσμιο πραγματικό εταιρικό φορολογικό συντελεστή 15% των κερδών των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασης της έδρας τους. Η Ιρλανδία, η Ουγγαρία και η Εσθονία δέχτηκαν υπό τον όρο πως δεν θα αυξηθεί παραπάνω ο φορολογικός συντελεστής. Γίνεται αντιληπτό πως τα κράτη ασκούν πολιτική και νομοθετική πίεση για να μπορέσουν να εισπράξουν τον φόρο που τους αναλογεί από τα κέρδη των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων, και κυρίως των ψηφιοποιημένων, μέσω της στρατηγική της αποθάρρυνσης της μετατόπισης των κερδών και μέσω της αποτροπής του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των δικαιοδοσιών, που θα εξαλειφθεί με τη θεσμοθέτηση ενός παγκόσμιου ελάχιστου συντελεστή εταιρικού φόρου, τον οποίο οι χώρες επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν για την προστασία της φορολογικής τους βάσης¹⁰.

Από πλευράς Ευρώπης, οι 2 προτάσεις Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ετέθησαν το 2018 για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου δεν κατέστη εφικτό να

⁹ Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Ψηφιακή φορολόγηση», 22/11/2022, παράγραφος 2.5., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AE2060&from=EN>.

¹⁰ Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Ψηφιακή φορολόγηση», 22/11/2022, παράγραφος 2.6., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AE2060&from=EN>.

μετουσιωθούν σε Οδηγίες λόγω έλλειψης ευρέως αποδεκτής διεθνούς συναίνεσης. Στα τέλη του 2021 όμως, η Ευρωπαϊκή Ένωση προχώρησε στην κατάθεση νεότερης Πρότασης Οδηγίας, η οποία βασίζεται στη συμφωνία των κρατών για τον παγκόσμιο ελάχιστο εταιρικό φόρο 15% του Δεύτερου Πυλώνα του ΟΟΣΑ. Εν τέλει στις 15/12/2022 ψηφίστηκε η Οδηγία 2022/2523 και υιοθετήθηκε έτσι η εφαρμογή ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% στην επικράτεια της ΕΕ, που θα ισχύσει από το 2024.

Κεφάλαιο 1. Βασικές αρχές του φορολογικού δικαίου και ζητήματα εφαρμογής τους στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία

1.1 Η έννοια του ηλεκτρονικού εμπορίου

Ο ηλεκτρονικός «χαρακτήρας» του ηλεκτρονικού εμπορίου θέτει εμπόδια στη φορολόγησή του. Το ηλεκτρονικό εμπόριο απορρέει από την χρήση των τεχνολογικών μέσων επικοινωνίας και πρόκειται για το εμπόριο που διενεργείται επί τη βάση της ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων. Μπορεί να αφορά κάθε είδους υπηρεσίες και αγαθά. Μια ευρύτατη πληθώρα δραστηριοτήτων συνθέτει το περιεχόμενό του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ενδεικτικά δραστηριότητες του ηλεκτρονικού εμπορίου θεωρούνται οι δραστηριότητες εκμετάλλευσης πνευματικών έργων, υπηρεσιών υποδοχής εφαρμογών (application hosting services), ηλεκτρονικών πλειστηριασμών, διαφημίσεων, πρόσβασης σε αρχεία και βάσεις δεδομένων, συμβουλές επί παντός ζητήματος, υπηρεσιών που παρέχονται από τις τράπεζες για την πραγματοποίηση τραπεζικών συναλλαγών μέσω του διαδικτύου (e-banking), ραδιοφωνικών αναμεταδόσεων προγραμμάτων μέσω του διαδικτύου, διαδικτυακής τηλεφωνίας (internet telephone), και τηλεδιασκέψεων (teleconference). Το ηλεκτρονικό εμπόριο περιλαμβάνει όλες τις συναλλαγές που διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα και πραγματοποιούνται είτε μέσω ενός ανοικτού, προσβάσιμου σε όλους δικτύου (όπως είναι το διαδίκτυο, Internet), είτε μέσω κλειστών δικτύων που λειτουργούν βάσει ιδιόκτητου πρωτοκόλλου. Το ανοικτό δίκτυο είναι αυτό στο οποίο μπορεί να έχει πρόσβαση οποιοσδήποτε διαθέτει τα απαραίτητα τεχνικά μέσα. Αντίθετα κλειστό είναι ένα δίκτυο στο οποίο συμμετέχουν μόνο ορισμένα πρόσωπα (π.χ. επιχειρήσεις, τράπεζες), τα οποία έχουν αποδεχθεί εκ των προτέρων ορισμένους κανόνες και διατυπώσεις¹¹. Το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι λοιπόν το εμπόριο παροχής αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ αποστάσεως με ηλεκτρονικά μέσα¹². Η άσκηση ηλεκτρονικού εμπορίου γίνεται, ως επί τω πλείστον,

¹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 12-14, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57.

μέσω ιστοτόπων (websites) που φιλοξενούνται σε διάφορους διακομιστές διαδικτύου (Internet Servers), αντί μέσω υποκαταστημάτων και γραφείων¹³ που αξιοποιούνται κυρίως στο συμβατικό/παραδοσιακό εμπόριο.

1.2 Η έννοια της ψηφιακής οικονομίας

Το ηλεκτρονικό εμπόριο περιλαμβάνεται εντός της ευρύτερης έννοιας της ψηφιακής οικονομίας. Ψηφιακή οικονομία ορίζεται μεν ως η εκτεταμένη χρήση της τεχνολογίας της πληροφορικής (υλικό, λογισμικό, εφαρμογές) και των τηλεπικοινωνιών, το δε ως οι επιπτώσεις τους σε όλες τις πτυχές της οικονομίας¹⁴. Παρατηρείται, σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ για τη Δράση 1 του σχεδίου BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), πως η απόσταση μεταξύ της υποδομής μίας επιχείρησης και του κράτους της αγοράς, καθώς και η πραγματοποίηση σημαντικών πωλήσεων από μια απομακρυσμένη θέση, σε συνδυασμό με την αυξανόμενη δυνατότητα πραγματοποίησης σημαντικής δραστηριότητας με ελάχιστη χρήση προσωπικού, δημιουργεί ευκαιρίες για φοροαποφυγή. Επιπρόσθετα, η εφαρμογή του ισχύοντος συστήματος φορολογίας επιχειρήσεων στην ψηφιακή οικονομία θεωρήθηκε ότι οδήγησε σε αναντιστοιχία μεταξύ του τόπου όπου τα εισοδήματα φορολογούνται και του τόπου όπου δημιουργείται η αξία, γεγονός το οποίο θέτει σε αμφισβήτηση το ισχύον φορολογικό σύστημα. Για το λόγο αυτό και έχει διακηρυχθεί τα τελευταία χρόνια η διεθνής πολιτική βούληση να φορολογείται η αξία στον τόπο όπου δημιουργείται (μπορεί να είναι και ο τόπος που βρίσκονται οι καταναλωτές των ψηφιακών αγαθών καθώς και ο τόπος που βρίσκονται οι χρήστες των ψηφιακών υπηρεσιών) και ότι το εισόδημα πρέπει να φορολογείται στον τόπο όπου παράγεται, έτσι ώστε να είναι δίκαιο το φορολογικό σύστημα. Στα εν λόγω πλαίσια, στόχος τίθεται από τώρα και στο εξής να εμποδίζεται η τεχνητή εκτροπή του εισοδήματος προς χώρες με ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα, προκειμένου για

¹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 48.

¹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

φοροαποφυγή και να φορολογείται η αξία στον τόπο όπου δημιουργείται¹⁵. Στα ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα, τα κράτη αυτά δεν έχουν συνήθως καμία ουσιαστική συμβολή στη δημιουργία αξίας και στην παραγωγή εισοδήματος.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο ασκείται με μεγάλη ευκολία τα τελευταία 20 έτη μέσω εικονικών τόπων, δηλαδή μέσω διαδικτυακών τόπων/ιστοτόπων, οι οποίοι όχι μόνο παρέχουν πληροφορίες στον πελάτη/χρήστη του διαδικτύου, αλλά δέχονται και παραγγελίες και κυρίως είναι σε θέση να τις διεκπεραιώνουν με ηλεκτρονικό τρόπο ταχύτατα. Έτσι ο πελάτης/χρήστης μπορεί να παραλάβει απευθείας στον προσωπικό του υπολογιστή το αντικείμενο της παραγγελίας του, χωρίς να μεσολαβήσει και να χρειάζεται φυσική παράδοση¹⁶.

Ο ΟΟΣΑ εντοπίζει ότι η ψηφιακή τεχνολογία έγινε αφορμή για την εμφάνιση νέων επιχειρηματικών μοντέλων, των λεγόμενων ψηφιοποιημένων επιχειρήσεων που έχουν τα εξής χαρακτηριστικά¹⁷:

- Συλλέγουν, επεξεργάζονται, αποθηκεύουν και πωλούν δεδομένα των χρηστών είτε ανωνυμοποιημένα είτε επώνυμα κατόπιν συμφωνίας με τον εκάστοτε χρήστη, για παράδειγμα μέσω της τεχνολογίας cookies. Τα δεδομένα μπορούν να χρησιμοποιηθούν μεταξύ άλλων και για στοχευμένη συμπεριφορική διαφήμιση. Εξαρτώνται από τα δεδομένα σε τέτοιο βαθμό που δεν είναι δυνατόν να λειτουργήσουν χωρίς αυτά.
- Πωλούν ψηφιακό (online) χώρο για διαφήμιση τρίτων.

¹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.58-59 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 23.

¹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.56, βλ. και OECD, *Addressing the tax challenges of digitalization of the economy, Base Erosion and Profit Shifting Project*, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, σελ. 6 νο 4., <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

- Συλλέγουν, επεξεργάζονται και εμφανίζουν το περιεχόμενο που συνθέτει ο χρήστης (π.χ. πλατφόρμες κοινωνικής δικτύωσης).
- Παρέχουν κάθε είδους ψηφιακή υπηρεσία. Για να θεωρηθεί μια υπηρεσία ψηφιακή πρέπει να παρέχεται κατ' ουσία ψηφιακά και όχι να είναι το διαδίκτυο απλώς το μέσο της παροχής. Στην ψηφιακή υπηρεσία πρέπει η ανθρώπινη παρέμβαση να έχει πολύ μικρό έως ανύπαρκτο ρόλο. Λόγου χάριν το διαδικτυακό μάθημα που διεξάγεται εξ αποστάσεως δεν λογίζεται ως παροχή ψηφιακής υπηρεσίας, ενώ η διόρθωση γραπτών μέσω λογισμικού είναι ψηφιακή υπηρεσία, καθώς δεν απαιτείται η παρέμβαση του ανθρώπινου παράγοντα για να είναι λειτουργική.
- Έχουν περιορισμένη ή μηδαμινή φυσική παρουσία σε ένα κράτος, παρά το γεγονός ότι δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά σε αυτό, δεδομένου ότι απευθύνονται στο κοινό του κράτους αυτού.
- Στηρίζονται κυρίως σε άυλα περιουσιακά στοιχεία και στη διανοητική ιδιοκτησία.

Τέτοια χαρακτηριστικά παρουσιάζουν επιχειρήσεις όπως το Facebook, η Google κ.α. Στις περιπτώσεις αυτές, δημιουργείται αξία για μια επιχείρηση από τη συμμετοχή των χρηστών, καθώς αυτή τους η συμμετοχή συντελεί στη δημιουργία «ονόματος» (brand) στην αγορά, στη γένεση πολύτιμων δεδομένων και στην ανάπτυξη μίας κρίσιμης μάζας χρηστών που δημιουργεί δύναμη και φήμη στην αγορά¹⁸. Αυτό συμβαίνει κυρίως στα επιχειρηματικά μοντέλα που περιλαμβάνουν πλατφόρμες κοινωνικής δικτύωσης, μηχανές αναζήτησης και αγορές on line¹⁹.

¹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57, βλ. και OECD, *Addressing the tax challenges of digitalization of the economy, Base Erosion and Profit Shifting Project*, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, vo 18, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

¹⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57, βλ. και OECD, *Addressing the tax challenges of digitalization of the economy, Base Erosion and Profit Shifting Project*, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, vo 19, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

1.3 Η έννοια του εισοδήματος

Η πρώτη πολύ σημαντική διάκριση στο φορολογικό δίκαιο είναι αυτή ανάμεσα στα φυσικά και στα νομικά πρόσωπα και στις κάθε είδους νομικές οντότητες (άρθρο 1 παρ.1 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν. 4172/2013). Πλέον πολύ μεγάλος αριθμός φυσικών προσώπων, που έχει ιδρύσει ατομικές επιχειρήσεις, ασκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα μέσω (ή και μέσω) του διαδικτύου.

Κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα το άρθρο 7 παρ.1, το φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ από το ακαθάριστο εισόδημα. Ο ΚΦΕ διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (άρθρα 12-20), β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρα 21-29), γ) εισόδημα από κεφάλαιο (άρθρα 35-40) και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (άρθρο 7 παρ.2). Στις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν δίνεται ορισμός του εισοδήματος, αλλά μόνο του φορολογητέου εισοδήματος, Για τον λόγο αυτό, αξιοποιείται η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και για να γίνει εφικτή η διάκριση μεταξύ εισοδήματος και περιουσίας-κεφαλαίου²⁰.

Το εισόδημα σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ενδεικτικές οι αποφάσεις ΣτΕ 4246/1976, ΣτΕ 746/1993), διακρίνεται από την νομική και την οικονομική έννοια. Όσον αφορά την νομική (στενή) έννοια του εισοδήματος (εισόδημα εκ της φύσεως του), στην συγκεκριμένη κατηγορία εμπεριέχονται ενδεικτικά οι καρποί των περιουσιακών στοιχείων με διαρκή πηγή εκμετάλλευσης και περιοδικότητα προϊόντος (π.χ. μισθώματα που προκύπτουν από την εκμίσθωση ακινήτων) καθώς και το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας (π.χ. μισθοί). Η περιοδικότητα ως έννοια δεν ερμηνεύεται στενά και δεν απαιτείται επανάληψη σε αυστηρά ίσα χρονικά διαστήματα. Μπορεί να είναι εν δυνάμει περιοδικότητα και όχι πραγματική με κανονικότητα²¹. Λόγου

²⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 90-91 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.91-92 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

χάριν τα κέρδη από την πώληση ενός βιβλίου χαρακτηρίζονται από εν δυνάμει περιοδικότητα, καθώς κάποιο οικονομικό έτος ίσως προκύπτουν πολλά κέρδη, ενώ κάποιο άλλο μπορεί να είναι μηδαμινά. Τα έσοδα από την εκμετάλλευση πνευματικών δικαιωμάτων των συγγραφέων δεν έχουν λοιπόν εν τοις πράγμασι περιοδικότητα, αλλά εν δυνάμει περιοδικότητα. Επίσης οι αδειοδοτημένοι πάροχοι τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου φορολογούνται για τα κέρδη τους ως εισοδήματα που προέρχονται από την εκμετάλλευση των παιγνίων μέσω διαδικτύου, τα οποία θεωρούνται αντάλλαγμα της εργασίας τους.

Σχετικά με την οικονομική έννοια του εισοδήματος²², εκείνη άρχισε να υφίσταται από την θεωρία της οικονομικής προσαύξεσης. Οι υπεραξίες είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα της οικονομικής έννοιας του εισοδήματος. Η εκποίηση ενός πράγματος σε μεγαλύτερη τιμή από εκείνη που αγοράστηκε λογίζεται ως υπεραξία. Στα άρθρα 41 και 42 του ΚΦΕ στοιχειοθετείται η φορολόγηση της υπεραξίας από μεταβίβαση τίτλων, ακίνητης περιουσίας και επιχείρησης. Πηγή του εισοδήματος συχνά είναι το κεφάλαιο, το οποίο αν ο νομοθέτης το χαρακτηρίζει ειδικώς ως εισόδημα, τότε φορολογείται ανάλογα. Σε όποια σημεία του ισχύοντος ΚΦΕ εμφανίζεται η έννοια του κέρδους τείνει περισσότερο προς την οικονομική ορολογία και όχι την νομική. Δεν έγινε η σχετική διάκριση, με αποτέλεσμα η έννοια του κέρδους να εναλλάσσεται με την έννοια του εισοδήματος στη νομοθεσία.

Είναι σημαντικό πως στην έννοια του εισοδήματος δεν επιτρέπεται να εντάσσεται οτιδήποτε κρίνει ο νομοθέτης. Τα όρια χαράσσονται από το άρθρο 78 του Συντάγματος, βάσει του οποίου φορολογείται το πραγματικό και όχι το πλασματικό εισόδημα. Με αυτή τη λογική, γίνεται αντιληπτός ο λόγος που δεν αποτελούν αντικείμενο της φορολόγησης οι αποζημιώσεις και οι δαπάνες, καθώς συνιστούν πλασματικό εισόδημα. Για να γίνει πιο σαφές, τα επιδόματα συνεδρίων και βιβλιοθήκης που λαμβάνουν οι καθηγητές των ΑΕΙ δεν λογίζονται ως εισοδήματα (νομολογία ΣτΕ 733/2014), επειδή ισοδυναμούν με δαπάνες στις οποίες προβαίνουν οι καθηγητές. Συνεπώς πρέπει να είναι αφορολόγητα επιδόματα ως πλασματικά εισοδήματα και όχι πραγματικά. Από την άλλη,

²² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.93.

κρίθηκε πως ορθώς φορολογείται ως πραγματικό εισόδημα το επίδομα που τους απονέμεται για την διδακτική τους προετοιμασία (νομολογία ΣτΕ 1026/2013).

Τα εισοδήματα που προκύπτουν, κατηγοριοποιούνται με κριτήριο την πηγή προέλευσής τους. Πηγές προέλευσης μπορεί να είναι η επιχειρηματική δραστηριότητα, το κεφάλαιο (π.χ. δικαιώματα royalties, μερίσματα, τόκοι, μισθώματα) και η υπεραξία μεταβίβασης του κεφαλαίου (π.χ. κέρδος από μεταβίβαση τίτλων και ακίνητης περιουσίας). Σκοπός της συγκεκριμένης κατηγοριοποίησης είναι η εξεύρεση του καθαρού κατά κατηγορία εισοδήματος, προκειμένου να εφαρμοστεί και επιβληθεί ο κατάλληλος φορολογικός συντελεστής. Εν συνεχεία ευρίσκεται ο οφειλόμενος ανά κατηγορία φόρος εισοδήματος. Σύμφωνα με το αρ. 29 παρ.1 του ΚΦΕ, το καθαρό κέρδος των ακαθάριστων κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίζεται αφού λάβει χώρα η έκπτωση των αναγνωρισμένων επιχειρηματικών δαπανών και η πρόσθεση τυχόν καθαρών εισοδημάτων από μισθούς ή συντάξεις του υποκείμενου σε φορολόγηση ιδίου φυσικού προσώπου. Στο επόμενο στάδιο τα καθαρά κέρδη υπάγονται σε ενιαία φορολογική κλίμακα με προοδευτικούς φορολογικούς εν ισχύ συντελεστές από 9% έως 44%. Η ενιαία φορολογική κλίμακα είναι κοινή για τα εισοδήματα που προκύπτουν από την κατηγορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας και από την κατηγορία των μισθών ή συντάξεων.

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Ο φόρος εισοδήματος είναι άμεσος φόρος, ενώ ο ΦΠΑ είναι έμμεσος φόρος κατανάλωσης. Ο ΦΠΑ αφορά αγαθά και υπηρεσίες και επιβαρύνει το αγαθό μία φορά και μόνο το ποσοστό της προστιθέμενης αξίας του, ανεξάρτητα από τα πόσα στάδια διέρχεται το αγαθό. Η βασική διαφορά ανάμεσα στους δύο φόρους είναι πως ο ΦΠΑ έχει σταθερό συντελεστή (24%), δεν διαμορφώνεται με βάση το εισόδημα του φορολογουμένου και επιβάλλεται επί των ακαθάριστων εσόδων, ενώ στον φόρο εισοδήματος εφαρμόζεται ειδική κλίμακα ανάλογα του ύψους των καθαρών κερδών.

Στο άρθρο 22 του ΚΦΕ ορίζονται οι εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Για να εκπέσει μια δαπάνη ως επιχειρηματική πρέπει να υλοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (σε παλαιότερες διατάξεις υπήρχε η έννοια των παραγωγικών δαπανών). Το

συμφέρον της επιχείρησης εξετάζεται με το κριτήριο των μέσων εμπορικών συναλλαγών, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Οι εμπορικές συναλλαγές απαιτείται να είναι πραγματικές και η αξία τους να ισούται με την αγοραία, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Δεν πρέπει να παρατηρούνται δηλαδή αδικαιολόγητες διαβαθμίσεις προς τα κάτω ή προς τα επάνω. Επιπρόσθετα οι επιχειρηματικές δαπάνες είναι υποχρεωτικό να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της φορολογικής περιόδου στην οποία έχουν πραγματοποιηθεί από τον υπόχρεο, καθώς και να συνοδεύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, για να μπορεί να αποδεικνύεται αναντίρρητα πως πραγματοποιήθηκαν.

Οι ατομικές επιχειρήσεις δεν ανήκουν στις εταιρικές μορφές, για αυτό και δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα. Πλέον κάθε επιχείρηση, ελεύθερος επαγγελματίας και αυτοαπασχολούμενος υποχρεούται να διαβιβάζει απευθείας τα τιμολόγια του στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), δηλαδή στην λεγόμενη ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA» (Digital Accounting & Tax Application).

Η κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους δεν εφαρμόζεται στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες (είναι οι συνεταιρισμοί, οι κοινοπραξίες και τα trust, που όμως δεν έχουν νομική προσωπικότητα, αλλά εξομοιώνονται σαν να έχουν για τη φορολογική νομοθεσία). Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων ή των νομικών οντοτήτων που εισπράττουν από διάφορες πηγές προέλευσης συναθροίζονται και φορολογούνται με ενιαίο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος για την χρήση του έτους 2022 είναι 22%.

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (Research and Development, R & D), χαρακτηρίζονται από τον ΟΟΣΑ ως κίνητρο για να μπορεί ένα κράτος να προσελκύσει νέες επενδύσεις, καθώς περιλαμβάνουν δαπάνες που υλοποιούνται με μεγάλη συχνότητα στη σύγχρονη εποχή της τεχνολογίας. Οι διατάξεις του ΚΦΕ που ευρίσκονται είναι το άρθρο 22^α και το άρθρο 27. Στις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ανήκουν και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων που

χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης των απαιτούμενων σχετικών ερευνών. Καίριας σημασίας είναι πως εκπίπτουν προσαυξημένες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά ποσοστό 100% και πως μεταφέρονται σαν ζημιές στα επόμενα πέντε έτη, αν το αποτέλεσμα είναι μείον στη φορολογική χρήση.

Στο άρθρο 22Γ του ΚΦΕ οριοθετούνται οι διαφημιστικές δαπάνες, οι οποίες εκπίπτουν προσαυξημένες κατά ποσοστό 30% για το φορολογικό έτος 2022. Υφίστανται και επιχειρηματικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Θεμελιώνονται στο άρθρο 23 του ΚΦΕ. Ως ένα βαθμό είναι οι δαπάνες τόκων, βάσει και του άρθρου 49 ΚΦΕ, με σκοπό να αποθαρρύνονται οι επιχειρήσεις να δανείζονται συνεχώς, υπό την προοπτική της επιδίωξης συγκέντρωσης πολυάριθμων εκπιπτόμενων τόκων. Επιπρόσθετα δεν εκπίπτουν οι δαπάνες που υπερβαίνουν τα 500 ευρώ αν η εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Συμπληρωματικά οι φόροι δεν εκπίπτουν. Ακόμη οι δαπάνες που γίνονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα κατοίκου μη συνεργάσιμου κράτους ή κράτους με προνομιακό καθεστώς δεν εκπίπτουν κατά κανόνα, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει πως η δαπάνη είναι πραγματική και δεν έγινε με απώτερο σκοπό την μεταφορά κερδών για λόγους φοροδιαφυγής ή καταχρηστικής φοροαποφυγής.

Στο σημείο αυτό εκτιμάται πως πρέπει να γίνει σαφής η διάκριση ανάμεσα στην έννοια της φοροδιαφυγής και στην έννοια της φοροαποφυγής: Με τον όρο φοροδιαφυγή (ή φοροαπάτη) θα μπορούσε να ορισθεί το σύνολο των παράνομων ενεργειών του φορολογουμένου που στοχεύουν την παράνομη απόκρυψη του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος, παραχθέντος από οποιαδήποτε πηγή, με σκοπό την πλήρη εξάλειψη ή τη μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης²³. Αντίθετα η φοροαποφυγή μπορεί υπό περιστάσεις να θεωρηθεί νόμιμο και επιτρεπόμενο μέσο ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης. Ο φορολογούμενος όταν φοροαποφεύγει νόμιμα, πραγματοποιεί κανονικές επιχειρηματικές πράξεις και συναλλαγές κάνοντας χρήση ευνοϊκών φορολογικών διατάξεων και καθεστώτων, φορολογικών κινήτρων και

²³ Βαρβάρα Γεωργάκη, 2016, *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία: ειδική αναφορά στους εταιρικούς μετασχηματισμούς*, Διδακτορική Διατριβή ΑΠΘ, σελ. 2, <https://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/37923?lang=el#page/10/mode/2up>

ελαφρύνσεων, ήτοι επιλέγει την πλέον επωφελή φορολογική οδό πραγματοποιώντας έναν εξ ολοκλήρου αποδεκτό φορολογικό σχεδιασμό²⁴. Στην καταχρηστική/ανεπίτρεπτη φοροαποφυγή όμως ο φορολογούμενος ενδέχεται να μετέρχεται διάφορους μηχανισμούς και πρακτικές, να πραγματοποιεί συγκεκριμένα νομικά σχήματα και κατασκευές του κοινού δικαίου, ή και μια σειρά αυτών, οι οποίες στοχεύουν κατά κύριο λόγο στην ελαχιστοποίηση του φορολογικού βάρους τηρώντας το γράμμα ή την κατά κυριολεξία πρόθεση των φορολογικών διατάξεων, και επιτυγχάνουν πιθανώς σημαντικά φορολογικά πλεονεκτήματα, η παραχώρηση των οποίων, όμως, αντιβαίνει στη βούληση του νομοθέτη, το πνεύμα και το σκοπό των εν λόγω διατάξεων, ήτοι αντιβαίνουν στις διατάξεις του φορολογικού δικαίου συνολικά εκτιμώμενες²⁵. Οι περιπτώσεις της καταχρηστικής φοροαποφυγής αποτυπώνονται στο άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το οποίο θα γίνει λόγος στην θεματική ενότητα 5.2. της παρούσας εργασίας.

Τα κράτη με προνομιακό καθεστώς στοιχειοθετούνται στο άρθρο 65 παρ.6 του ΚΦΕ. Για να χαρακτηριστεί ένα κράτος ως κράτος με προνομιακό καθεστώς πρέπει το υποκείμενο σε φορολογία εκεί πρόσωπο να μην υπόκειται σε φορολογία ή να μην φορολογείται εν τοις πράγμασι, δηλαδή παρότι θεσπίζεται φορολογικό καθεστώς στο συγκεκριμένο κράτος, η επιχείρηση έχει οργανωθεί με τέτοιον τρόπο που στην πραγματικότητα δεν καταβάλλει φόρο. Παράλληλα υφίσταται κράτος με προνομιακό καθεστώς, όταν το υποκείμενο υποχρεούται μεν σε φόρο εισοδήματος, ωστόσο ο φόρος αυτός είναι ίσος ή μικρότερος του 60% του φορολογικού συντελεστή των νομικών προσώπων ή οντοτήτων που θα οφειλόταν κατά την ελληνική φορολογική νομοθεσία, εάν το υποκείμενο είχε την φορολογική του κατοικία ή την μόνιμη εγκατάσταση του στην Ελλάδα. Για παράδειγμα το κράτος της Κύπρου με φορολογικό συντελεστή 12,5% στα κέρδη των επιχειρήσεων ήταν κράτος με προνομιακό καθεστώς, όταν η Ελλάδα είχε φορολογικό συντελεστή 24%. Για τα κέρδη του 2021 η Ελλάδα μείωσε τον φορολογικό

²⁴ Βαρβάρα Γεωργιάκη, 2016, *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία: ειδική αναφορά στους εταιρικούς μετασχηματισμούς*, Διδακτορική Διατριβή ΑΠΘ, σελ. 4, <https://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/37923?lang=el#page/10/mode/2up>

²⁵ Βαρβάρα Γεωργιάκη, 2016, *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία: ειδική αναφορά στους εταιρικούς μετασχηματισμούς*, Διδακτορική Διατριβή ΑΠΘ, σελ. 6, <https://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/37923?lang=el#page/10/mode/2up>

συντελεστή στο ποσοστό 22%, με αποτέλεσμα η Κύπρος να μην θεωρείται πλέον κράτος με φορολογικό προνομιακό καθεστώς. Οι δαπάνες που καταβάλλονται προς επιχειρήσεις, οι οποίες είναι φορολογικά εγκατεστημένες σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εκπίπτουν ως τεκμήρια για να μην συνυπολογίζονται στις εκπτώσεις.

Σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη, τα οποία ρυθμίζονται στο άρθρο 65 παρ.3 του ΚΦΕ, γίνεται δεκτό πως δεν δύναται να είναι κράτη της ΕΕ. Ως γνωστόν τα κράτη της ΕΕ ανταλλάσσουν πληροφορίες, συνεπώς τηρείται απόλυτα η αρχή της διαφάνειας ανάμεσά τους. Τα μη συνεργάσιμα κράτη έχουν δεχθεί ελέγχους από τον ΟΟΣΑ σε επίπεδο διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικά θέματα, με τον ΟΟΣΑ να τα κρίνει σε μεγάλο βαθμό μη συμμορφωμένα. Είναι εντός των γενικότερων πρακτικών του ΟΟΣΑ η συχνή αξιολόγηση των κρατών σε διάφορα επίπεδα, μεταξύ άλλων και σε φορολογικά θέματα, με την Ελλάδα να χαρακτηρίζεται σε πρόσφατη αξιολόγηση που δημοσιεύτηκε το 2020 ως αρκετά συμμορφωμένο κράτος²⁶. Κάθε έτος τα κράτη εξετάζονται, αξιολογούνται και κατηγοριοποιούνται από τον ΟΟΣΑ ανάλογα με τον βαθμό συμμόρφωσης και την επίτευξη διοικητικής συνδρομής, η οποία νοείται ως ανταλλαγή πληροφοριών για την τήρηση της διαφάνειας.

Η διαδικασία και το περιεχόμενο των φορολογικών αποσβέσεων περιέχονται στο άρθρο 24 του ΚΦΕ. Τα πάγια στοιχεία, που αποτελούνται τόσο από κινητά όσο και από ακίνητα πράγματα, δεν μπορούν να εκπέσουν συνολικά ως δαπάνες, ωστόσο επιτρέπεται να εκπέσουν στο πλαίσιο της φορολογικής απόσβεσης. Η απόσβεση προσδιορίζει το ανώτατο χρονικό όριο χρησιμότητας ενός αγαθού. Τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός εκτός ηλεκτρονικού υπολογιστή και λογισμικών αποσβένονται σε ποσοστό 10%. Ο εξοπλισμός ηλεκτρονικού υπολογιστή και τα λογισμικά αποσβένονται σε ποσοστό 20%, το οποίο θεωρείται ανεπαρκές μιας και λόγω της ταχύτατης εξέλιξης της τεχνολογίας, η αξία των συγκεκριμένων τεχνολογιών και προγραμμάτων μειώνεται ραγδαία. Ο

²⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Greece 2020 (Second Round)*, 2020, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-greece-2020-second-round_8279749f-en#page1

εξοπλισμός και τα όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής ή τεχνολογικής έρευνας αποσβένονται σε ποσοστό 40%. Τα μηχανήματα θεωρούνται πάγια στοιχεία της επιχείρησης, με την λογική πως εξαιτίας αυτών είναι εφικτή η λειτουργία της επιχείρησης. Στο άρθρο 27 του ΚΦΕ εξειδικεύεται η διαδικασία και επισημαίνονται οι προϋποθέσεις μεταφοράς των ζημιών στα επόμενα φορολογικά έτη.

Τα εισοδήματα από το κεφάλαιο φυσικού προσώπου (άρθρο 35 ΚΦΕ) κατηγοριοποιούνται ανάλογα με τη πηγή προέλευσης και έτσι εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές κατά περίπτωση. Ενδεικτικά τα μερίσματα φορολογούνται με 5%, τα δικαιώματα (royalties) με 20%, οι τόκοι με 15% και τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία φορολογούνται με κλίμακα από 15% έως 45% (άρθρο 40 ΚΦΕ). Όταν λαμβάνει χώρα παρακράτηση του φόρου, άλλοτε εξαντλείται και άλλοτε όχι η φορολογική υποχρέωση, κατά τη νομοθεσία. Με βάση το άρθρο 43 του ΚΦΕ, τα εισοδήματα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογούνται με ποσοστό 15%.

Τα εισοδήματα από την βραχυχρόνια μίσθωση μπορούν να διαφοροποιηθούν από τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία και να χαρακτηριστούν ως εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην αποκλειστική περίπτωση παροχής επιπρόσθετων υπηρεσιών πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, όπως για παράδειγμα αν προσφέρεται και πρωινό. Αν παρέχονται μόνο κλινοσκεπάσματα για διανυκτέρευση, τότε φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία.

Ως εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος καθιερώνονται τα τεκμήρια, δηλαδή οι δαπάνες αντικειμενικής διαβίωσης (άρθρο 30 ΚΦΕ). Αν το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα είναι χαμηλότερο από το τεκμαρτό, τότε η Φορολογική Διοίκηση λαμβάνει υπόψη το τεκμαρτό εισόδημα για να υπολογίσει τον φόρο εισοδήματος. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Ο φόρος είναι δυνατόν να προσαυξηθεί, αν ελλείπουν οι δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής (άρθρο 15 παρ.6 ΚΦΕ). Δεν θα προσαυξηθεί αν οι δαπάνες είναι μεγαλύτερες του 30% του πραγματικού εισοδήματος από μισθούς και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι 20.000 ευρώ δαπανών.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, μεταξύ άλλων και εκείνα που εμπορεύονται μέσω διαδικτύου, φορολογούνται αθροιστικά για τα εισοδήματα τους με τη μορφή των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς όμως να λαμβάνει χώρα κατηγοριοποίηση ανάλογα με τη πηγή προέλευσής τους (άρθρα 44-46 ΚΦΕ). Ο φόρος, ο οποίος στην Ελλάδα είναι 22% για τα εισοδήματα του 2022, θα προκύψει επί των καθαρών εσόδων, όταν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθούν οι επιχειρηματικές δαπάνες. Οι εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες έχουν το ίδιο εννοιολογικό ρυθμιστικό περιεχόμενο τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες.

Η θυγατρική εταιρία έχει έδρα και καταστατικό, συνεπώς και αυτοτελή νομική προσωπικότητα, η οποία διαφοροποιείται από τη νομική προσωπικότητα της μητρικής εταιρίας. Η μόνιμη εγκατάσταση όταν υφίσταται δεν έχει συνήθως αυτοτελές καταστατικό και υπάγεται στην έδρα της εταιρίας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Η μόνιμη εγκατάσταση προσελκύει φορολογικό ενδιαφέρον, όταν υφίσταται σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή σε τρίτο κράτος²⁷. Αν βρίσκεται στο ίδιο κράτος με την εταιρία στην οποία υπάγεται, τότε τίθεται σε εφαρμογή η ίδια εσωτερική φορολογική νομοθεσία.

1.4 Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου

Κεφαλαιώδες είναι το ζήτημα των δυσχερειών εφαρμογής των θεμελιωδών αρχών της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων, ενόψει του «πρωταγωνιστικού ρόλου» του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας. Με την επέλασή της, η ψηφιακή οικονομία έρχεται να αναθεωρήσει τις βάσεις του παραδοσιακού φορολογικού δικαίου

²⁷ Βλ. θεματική ενότητα 1.7, Κεφάλαιο 2 και Κεφάλαιο 3 για μεγαλύτερη ανάλυση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης.

και να προκαλέσει έντονη συζήτηση και αναζήτηση στα διεθνή fora των ενδεδειγμένων εκείνων προτάσεων, ώστε να επέλθει είτε αναθεώρηση είτε αναπροσαρμογή των κλασικών κριτηρίων φορολογίας στην ιδιαίτερη φύση της ψηφιακής οικονομίας, κριτήρια τα οποία συνδέονταν ανέκαθεν με την θεμελιώδη αρχή της εδαφικότητας του φόρου²⁸.

Στο φορολογικό δίκαιο ισχύει η αρχή της εδαφικότητας του φόρου. Το πεδίο εφαρμογής των φόρων ορίζεται κλασικά από τις εξής απόψεις: από άποψη αντικειμένου, δηλαδή φορολογητέας ύλης (*ratione materiae*), από άποψη υποκειμένου του φόρου (*ratione personae*), από άποψη χρόνου, δηλαδή της κατά το χρόνο εφαρμογής (*ratione temporis*) και από άποψη εδαφική, δηλαδή την κατά τόπο εφαρμογή του φόρου (*ratione loci*). Η αρχή της εδαφικότητας απαντά στο ερώτημα σχετικά με το κράτος που είναι αρμόδιο να φορολογήσει. Η κατά τόπο εφαρμογή του φόρου είναι καθοριστική για τον προσδιορισμό του ποιος και τι θα φορολογηθεί και σε ποια χρονική στιγμή και άρα, είναι ζήτημα που προηγείται των απαντήσεων στα υπόλοιπα ερωτήματα. Προκαταβολικά πρέπει να υπάρχει καθορισμένος χώρος καθώς και κανόνες σύνδεσης του υποκειμένου ή του αντικειμένου του φόρου με συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Η επίτευξη της σύνδεσης επιτρέπει την επιβολή του φόρου στον τόπο του αρμοδίου κράτους. Έτσι νομιμοποιείται η άσκηση της διεθνούς φορολογικής αρχής της φορολογικής κυριαρχίας του κράτους²⁹. Για να επιβληθεί ειδικότερα ο φόρος από το κράτος που τον εισπράττει, πρέπει να εκπληρωθεί μια σειρά εδαφικών κριτηρίων, τα οποία σχετίζονται με την κατοικία, την έδρα του υποκειμένου, την τοποθεσία του ακινήτου, τον τόπο πηγής του εισοδήματος κ.α. Όσον αφορά την εδαφικότητα του φόρου, επικρατέστερα συνδετικά κριτήρια, τόσο σε εσωτερικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, είναι σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος η κατοικία για τα φυσικά πρόσωπα, η έδρα για τα νομικά πρόσωπα και η πηγή εισοδημάτων φυσικών και νομικών προσώπων (περιλαμβανομένης και της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης)³⁰.

²⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.51.

²⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 27-28 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 29-30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Ως επακόλουθο της αρχής της εδαφικότητας του φόρου, έχει παρατηρηθεί συνεπώς πως υφίσταται μεγάλος βαθμός δυσχέρειας στο να εφαρμοσθούν στο ηλεκτρονικό εμπόριο οι αρχές που διέπουν γενικότερα το φορολογικό δίκαιο. Πρόκειται για τις αρχές δηλαδή που απορρέουν από την διεθνώς παραδεδεγμένη αρχή της εδαφικότητας του φόρου, ήτοι η αρχή της φορολογίας στο κράτος έδρας της φορολογούμενης επιχείρησης, η αρχή της φορολογίας στο κράτος πηγής του εισοδήματός της και η ειδική εφαρμογή αυτής που είναι αρχή της φορολογίας στο κράτος που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση³¹.

1.5 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της έδρας

Στο άρθρο 4 παράγραφος 3 και παράγραφος 4 του ΚΦΕ διασαφηνίζονται οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί η Ελλάδα ως το κράτος όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης. Συνοπτικά η Ελλάδα μπορεί να θεωρηθεί έδρα μίας επιχείρησης είτε επειδή η επιχείρηση έχει στην Ελλάδα την καταστατική της έδρα, είτε επειδή έχει ιδρυθεί ή συσταθεί με βάση το ελληνικό δίκαιο, είτε επειδή έχει στην Ελλάδα την πραγματική της έδρα. Για την στοιχειοθέτηση της πραγματικής έδρας λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται πλήθος στοιχείων.

Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα (π.χ. trust, κοινοπραξία κλπ.) είναι συνεπώς φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για τα έσοδα που προκύπτουν εκεί σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον ιδρύθηκαν ή συστάθηκαν τηρώντας τις ελληνικές θεσμικές διατάξεις, είτε έχουν την καταστατική τους έδρα στην Ελλάδα ή η Ελλάδα είναι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης σε οποιαδήποτε περίοδο της διάρκειας του φορολογικού έτους. Διάφορα στοιχεία που συνεκτιμώνται, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες, για να θεωρηθεί η Ελλάδα ως τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης είναι ο τόπος λήψης των στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος άσκησης της καθημερινής διοίκησης, ο τόπος τήρησης βιβλίων ή στοιχείων, ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και η κατοικία των μελών του διοικητικού

³¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.51.

συμβουλίου ή οποιουδήποτε άλλου εκτελεστικού οργάνου της διοίκησης της επιχείρησης. Αν συντρέχουν τα συγκεκριμένα περιστατικά τότε είναι δυνατόν να λαμβάνεται υπόψη και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή των εταίρων. Η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ως κριτήριο άσκησης πραγματικής διοίκησης έχει ουσιώδη σημασία, καθώς συνηθίζεται οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου της επιχείρησης να υλοποιούνται στον τόπο κατοικίας των μελών του διοικητικού συμβουλίου. Η κατοικία και η έδρα του υποκειμένου θεωρείται πως είναι λιγότερο πολύπλοκο να εξευρεθούν, ωστόσο η δυσκολία έγκειται στην εξεύρεση της πραγματικής έδρας διοίκησης της επιχείρησης. Η πραγματική έδρα διοίκησης της επιχείρησης νοείται η έδρα λήψης των πιο ουσιωδών αποφάσεων της εταιρίας. Αν οι αποφάσεις λαμβάνονται με τηλεδιάσκεψη, πρέπει να τεθούν μέσω νομοθετικής πρωτοβουλίας τα κριτήρια προσδιορισμού της έδρας στη συγκεκριμένη περίπτωση. Η δυνατότητα λήψης αποφάσεων εξ αποστάσεως που παρέχει το ηλεκτρονικό εμπόριο περιπλέκει το ζήτημα της διάγνωσης της πραγματικής έδρας της επιχείρησης³².

1.6 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος πηγής

Στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι αρκετά τα εμπόδια που πρέπει να προσπελαστούν για να προσδιοριστεί με ασφάλεια ο τόπος πηγής του εισοδήματος. Σε αντίθεση με τον τόπο πηγής του εισοδήματος, η έδρα είναι λιγότερο δυσχερές στο να προσδιοριστεί. Ο τόπος πηγής του εισοδήματος μπορεί να οδηγήσει στο αρμόδιο κράτος να φορολογήσει το εισόδημα που πηγάζει από το έδαφος κυριαρχίας του, λόγω της αρχής της εδαφικότητας του φόρου. Κατά κύριο λόγο έχει επικρατήσει στη διεθνή φορολογική πρακτική πως αρμόδιο να φορολογήσει είναι το κράτος κατοικίας ή έδρας, ενώ δευτερευόντως έχει αρμοδιότητα να φορολογήσει το κράτος πηγής του εισοδήματος, ειδικά όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό.

Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της πηγής του εισοδήματος προέκυψε στα πλαίσια της θεωρίας του οφέλους, σύμφωνα με την οποία, οι πολίτες πρέπει να φορολογούνται

³² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 35-36.

από το κράτος του οποίου το οικονομικό και νομικό πλαίσιο επωφελούνται. Το κράτος της πηγής του εισοδήματος λογίζεται το κράτος που προσφέρει σε κατοίκους και μη κατοίκους αγαθά και υπηρεσίες³³. Στην Ελλάδα η συγκεκριμένη αρχή κατοχυρώνεται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 εδάφιο β' του ΚΦΕ.

Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου αν και σε πρώτη ανάγνωση φαίνεται ως συνώνυμο της αρχής της φορολογίας στον τόπο πηγής του εισοδήματος, υποδηλώνει, κατά τα κρατούντα³⁴, ευρύτερη έννοια. Υποδηλώνει δηλαδή το γεωγραφικό σύνδεσμο του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου με ένα κράτος, άλλοτε επί τη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (πηγή εισοδήματος – μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης – τοποθεσία ακινήτου, ήτοι εδαφικότητα εν στενή έννοια) και άλλοτε επί τη βάσει προσωπικών κριτηρίων (κατοικία ή εθνικότητα προσώπου, ήτοι εδαφικότητα εν ευρεία έννοια). Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου εν ευρεία έννοια, παραδοσιακά, καλείται και αρχή της παγκοσμιότητας του φόρου ή αρχή της απεριόριστης φορολογίας και συνδέεται με το κριτήριο της κατοικίας. Η αρχή εδαφικότητας του φόρου εν στενή έννοια, ονομάζεται και αρχή της περιορισμένης φορολογίας και συνδέεται με το κριτήριο της πηγής εισοδημάτων³⁵, όταν πρόκειται για φόρο εισοδήματος.

1.7 Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ)

Η αρχή της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης γνωρίζει ιδιαίτερη αποδοχή τόσο σε επίπεδο συμβατικού διεθνούς φορολογικού δικαίου, από το οποίο έλκει την καταγωγή του³⁶, όσο και σε επίπεδο μονομερούς εσωτερικού φορολογικού δικαίου. Θα έλεγε κανείς ότι υπό την σκοπιά του φορολογικού δικαίου, η μόνιμη εγκατάσταση

³³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 86 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁶ Βλ. περισσότερα στο Κεφάλαιο 2.

επιχείρησης είναι το επικρατέστερο κριτήριο εδαφικής σύνδεσης μιας επιχείρησης σε ένα κράτος, μετά το κριτήριο της έδρας της. Υπάρχουν απόψεις που επισημαίνουν πως είναι ειδική εφαρμογή της αρχής της φορολογίας στο κράτος της πηγής, ενώ άλλες λένε πως έχει αυτοτέλεια. Κατά την Καθηγήτρια κα Ελένη Θεοχαροπούλου το ορθότερο είναι να θεωρείται ειδική εφαρμογή της αρχής φορολογίας στο κράτος της πηγής³⁷.

Ειδική εφαρμογή λοιπόν της αρχής φορολογίας του εισοδήματος στο κράτος της πηγής είναι η αρχή της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης³⁸. Η μόνιμη εγκατάσταση διαδραματίζει εξέχοντα ρόλο καθώς αποτελεί μια ειδική πτυχή πηγής εισοδημάτων από επιχειρήσεις³⁹. Το Ελληνικό Κράτος φορολογεί τα εισοδήματα των κατοίκων του που προκύπτουν από πηγές παγκοσμίως (άρθρο 3 παρ.1 ΚΦΕ). Κάτοικοι θεωρούνται τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. Συμπληρωματικά η Ελλάδα φορολογεί και τα εισοδήματα που προέρχονται από το έδαφος της όταν εκείνα συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση. Η μόνιμη εγκατάσταση στη φορολογία εισοδήματος λογίζεται ως αυτοτελή οικονομική μονάδα, παρόλο που δεν έχει νομική προσωπικότητα και διακρίνεται σαφώς από την έννοια της κατοικίας/έδρας της επιχείρησης στο Φορολογικό Δίκαιο.

Ως μόνιμη εγκατάσταση χαρακτηρίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης (άρθρο 6 παρ. 1 ΚΦΕ). Στην παράγραφο 2 του άρθρου 6 ΚΦΕ γίνεται κύρια ενδεικτική απαρίθμηση περιπτώσεων μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, όπως είναι ο τόπος διοίκησης, το υποκατάστημα, το γραφείο, το εργοστάσιο, το ορυχείο, το μεταλλείο, η πηγή πετρελαίου ή αερίου, το λατομείο ή οποιοσδήποτε άλλος τόπος εξόρυξης φυσικών πόρων. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 6 του ΚΦΕ τίθενται οι χρονικές προϋποθέσεις, υπό τις οποίες το εργοτάξιο συνιστά μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, ενώ στην παράγραφο 4 εντοπίζεται ο αρνητικός ορισμός της έννοιας. Στις

³⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 238 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 87.

³⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 149-150.

παραγράφους 5 και 6 ορίζεται, υπό ποιες προϋποθέσεις, ο εξαρτημένος πράκτορας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, σε αντίθεση με τον ανεξάρτητο αντιπρόσωπο (ενδεικτικά ο μεσίτης, ο γενικός αντιπρόσωπος κτλ.), ο οποίος δεν δύναται να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση σε καμία περίπτωση. Τέλος στην παράγραφο 7 του άρθρου 6 ΚΦΕ, προβλέπεται ότι η σύνδεση δύο επιχειρήσεων, δηλαδή ο έλεγχος μεταξύ τους, δεν αρκούν για να αποτελέσει η μία μόνιμη εγκατάσταση της άλλης⁴⁰. Ενδέχεται μια θυγατρική εταιρία να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας, γεγονός που δεν είναι το σύνηθες, ωστόσο δύναται να συμβεί αν πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις. Η ακριβής διατύπωση της παραγράφου 7 του άρθρου 6 του ΚΦΕ είναι πως το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος, δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.

Ο ρόλος που διαδραματίζει η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ κράτους κατοικίας και κράτους πηγής είναι πολύ σημαντικός. Το κράτος πηγής του εισοδήματος διασφαλίζει μέσω του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης το δικαίωμα να φορολογεί τα εισοδήματα που προέρχονται από το έδαφος του⁴¹. Ωστόσο το ηλεκτρονικό εμπόριο, με την κατάργηση των ενδιάμεσων εμπορικών βαθμίδων και με την ελαχιστοποίηση της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης, οδηγεί στην ανατροπή της παραδοσιακής κυριαρχίας της κατανομής της σχετικής φορολογητέας ύλης μεταξύ των κρατών. Ιδιαίτερα θίγεται το «παραδοσιακό» δικαίωμα φορολόγησης που διατηρεί, θεσμικά στα πλαίσια της ως άνω ισορροπίας, το κράτος, όπου η επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, με την έννοια που έχει η μόνιμη εγκατάσταση στα πλαίσια του κλασικού φορολογικού δικαίου⁴².

⁴⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 151-152.

⁴¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 47.

⁴² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 47-48 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

1.8 Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας

Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου εισοδήματος από συμβατικό εμπόριο και ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί ειδική εφαρμογή της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης⁴³. Εννοιολογικά στοιχεία της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης είναι η πολιτική ελευθερία (κοινοβουλευτική δημοκρατία, αντιπροσωπευτικό σύστημα) και η ισότητα και ειδικότερα, για τη φορολογική δικαιοσύνη, η φορολογική ισότητα, υπό την έννοια της φοροδοτικής ικανότητας, ως πτυχής της ισότητας⁴⁴.

Κεντρικά σημεία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας είναι η μείωση της διπλής φορολογίας και της φοροαποφυγής. Σκοπός της ουδετερότητας του φόρου θεωρείται η προώθηση της οικονομικής αποτελεσματικότητας και η αναλογική μεταχείριση των φορολογουμένων που απορρέει από την αρχή της φορολογικής ισότητας⁴⁵. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απορρέει από την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των ουσιωδώς ομοίων καταστάσεων και από την άρνηση επιβολής νέων φόρων ή πρόσθετων φόρων επί των ηλεκτρονικών συναλλαγών, δεδομένου ότι τα εισοδήματα είτε αποκτώνται από παραδοσιακό εμπόριο, είτε από ηλεκτρονικό εμπόριο είναι όμοια και για το λόγο αυτό το μέσο απόκτησής τους δεν πρέπει να ασκεί επίδραση στη φορολογική τους μεταχείριση⁴⁶. Αναντίρρητα δεν πρέπει η φορολογική αντιμετώπιση του ηλεκτρονικού εμπορίου και του παραδοσιακού εμπορίου να προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε έναν από τους ως άνω δύο τρόπους διεξαγωγής εμπορίου⁴⁷.

⁴³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 75.

⁴⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 66-67.

⁴⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 75-76.

⁴⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 76., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁴⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 77., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Η αμφισβήτηση αναφορικά με την ανεπάρκεια των κλασικών εδαφικών κριτηρίων φορολογίας δεν είναι η πρώτη φορά που συναντάται. Έχει προκληθεί ξανά δίλημμα στο παρελθόν με την εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου και ειδικότερα έχει επανατεθεί το ερώτημα για το εάν είναι κατάλληλα ή όχι να συλλάβουν τη φορολογητέα ύλη τα κλασικά εδαφικά κριτήρια φορολογίας, όπως είναι η φορολογία στο κράτος πηγής του εισοδήματος ή η φορολογία στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης. Μέχρι σήμερα η θέση που εφαρμόζεται είναι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που επιβάλλει να χρησιμοποιούνται τα ίδια κριτήρια για τη φορολογία, ανεξάρτητα από το μέσο δια του οποίου λαμβάνει χώρα το εμπόριο, εάν δηλαδή αυτό είναι παραδοσιακό ή ηλεκτρονικό⁴⁸. Έτσι λοιπόν τα εδαφικά κριτήρια της κατοικίας και της πηγής που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος από συμβατικό εμπόριο, πρέπει να εφαρμόζονται, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και στη φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο⁴⁹.

Εντούτοις, μια μικρή προσαρμογή στη φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου προτάθηκε από τον ΟΟΣΑ και υιοθετήθηκε τουλάχιστον από το 2003 από πολλά κράτη, κατά την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο. Συγκεκριμένα, κατά τον ΟΟΣΑ, το κράτος όπου βρίσκεται ο Internet Server (διακομιστής διαδικτύου/εξυπηρετητής) που φιλοξενεί έναν ιστότοπο, μέσω του οποίου γίνεται η πώληση των αγαθών, εφόσον ο Internet Server είναι στη διάθεση της επιχείρησης που πωλεί τα αγαθά (δηλαδή είτε ανήκει σε αυτήν κατά κυριότητα είτε τον μισθώνει εκδηλώνοντας κυριαρχικότητα επ' αυτού) θεωρείται τόπος μόνιμης εγκατάστασης της πωλήτριας επιχείρησης και τα εισοδήματα που συνδέονται με αυτόν θα φορολογηθούν στο συγκεκριμένο κράτος⁵⁰. Περισσότερα για το συγκεκριμένο ζήτημα, που αποτελεί και το κεντρικό θέμα της παρούσας διπλωματικής εργασίας, θα

⁴⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.53.

⁴⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 80.

⁵⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.53-54.

καταγραφούν στη συνέχεια σε αυτόνομη ενότητα⁵¹, αφού πρώτα εισαχθεί και αναλυθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης.

1.9 Οι δυσκολίες εφαρμογής των αρχών στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία

Στο ηλεκτρονικό εμπόριο είναι συχνό φαινόμενο να καθίστανται αδιαφανή τα ζητήματα που αφορούν την ταυτότητα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών που λαμβάνουν μέρος σε αυτό, καθώς και τη γεωγραφική τους θέση, ο προσδιορισμός της οποίας είναι καθοριστικός όχι μόνο για την ανεύρεση και εφαρμογή του οικείου, στη βάση των εδαφικών κριτηρίων που αναφέρθηκαν (π.χ. της κατοικίας ή της πηγής), φορολογικού καθεστώτος, αλλά και στο προηγούμενο στάδιο της αποκάλυψής τους από την εκάστοτε Εφορία. Άρα τα περιθώρια φοροδιαφυγής μένουν συχνά ανοικτά, με συνέπεια την παραβίαση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και ουδετερότητας, καθώς και του ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού⁵².

Όσον αφορά τις δυσχέρειες διακρίβωσης της ταυτότητας και της γεωγραφικής θέσης⁵³ των συναλλασσομένων, παρατηρείται ότι τα στοιχεία αυτά δε γίνονται τουλάχιστον άμεσα αντιληπτά ή δεν μπορούν να επαληθευτούν εύκολα, κατά τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο διαδίκτυο. Το domain name (ιστότοπος ή όνομα χώρου) δεν παρέχει υποχρεωτικά σχετική και ακριβή πληροφορία για το γεωγραφικό εντοπισμό του φορέα της⁵⁴. Τυχόν κατάληξη του ονόματος χώρου που υποδεικνύει κράτος (π.χ. gr), δεν αποδίδει παρά μόνο το γεωγραφικό εντοπισμό του τόπου εγκατάστασης του διακομιστή διαδικτύου (Internet Server) που είναι ο τεχνικός εξοπλισμός που υποστηρίζει τον ιστότοπο, ο οποίος αντιστοιχεί σε όνομα χώρου. Μάλιστα ο Internet Server αφενός μεν

⁵¹ Βλ. Κεφάλαιο 3.

⁵² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 31-32.

⁵³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 32., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁵⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

ανήκει πιθανότατα σε μεσάζοντα υπηρεσιών διαδικτύου (Πάροχος Υπηρεσιών Internet) και όχι στην επιχείρηση που δραστηριοποιείται εμπορικά μέσω Internet, η οποία παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες στους πελάτες της. Αφετέρου ακόμη κι αν ανήκει στην επιχείρηση που δραστηριοποιείται εμπορικά μέσω Internet, ενδεχομένως ο server να είναι εγκατεστημένος σε διαφορετικό κράτος από το κράτος της έδρας της⁵⁵. Συνεπώς ούτε η ηλεκτρονική διεύθυνση, ούτε ο Internet Server παρέχουν άμεσα στοιχεία για το γεωγραφικό εντοπισμό των συναλλασσομένων μερών⁵⁶.

Όσον αφορά τη δυσχέρεια διακρίβωσης της ύπαρξης της συναλλαγής, παρατηρείται ότι αυτό οφείλεται σε δύο, κυρίως λόγους: πρώτον, στην έλλειψη «υλικότητας» της ηλεκτρονικής συναλλαγής και δεύτερον, στη δομή οργάνωσης της επιχείρησης. Η παράδοση του αγαθού μπορεί να υλοποιείται on line λόγω της έλλειψης υλικότητας της ηλεκτρονικής συναλλαγής. Όσον αφορά τη δομή της επιχείρησης, παρατηρείται πως περιορίζονται σημαντικά ή ακόμη και απουσιάζουν οι απαραίτητοι εδαφικοί σύνδεσμοι της επιχείρησης με το κράτος πηγής, οι οποίοι και συνεπάγονται το γεωγραφικό προσδιορισμό του τόπου πηγής. Οι απαραίτητες υλικές εγκαταστάσεις ή οι αντιπρόσωποι που είναι αναγκαίοι στο παραδοσιακό εμπόριο, προκειμένου να λειτουργήσει μια επιχείρηση, είναι αρκετά συχνά περιττοί στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η κατάργηση των ενδιάμεσων εμπορικών βαθμίδων δυσχεραίνει υπέρμετρα αφενός μεν τη διακρίβωση της ταυτότητας του πελάτη και τον τόπο πληρωμής και άρα, προέλευσης του εισοδήματος, αφετέρου δε τη δυνατότητα παρακράτησης του φόρου και είσπραξης του στην πηγή⁵⁷.

Επίσης το ηλεκτρονικό εμπόριο, με την αλλοίωση της διαμεσολαβητικής λειτουργίας που επιφέρει στις εμπορικές συναλλαγές⁵⁸, δυσχεραίνει, όχι απλώς το γεωγραφικό

⁵⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁵⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33.

⁵⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33-34., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁵⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 36., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

εντοπισμό της πηγής των σχετικών εισοδημάτων, αλλά και τον εννοιολογικό προσδιορισμό ή αλλιώς το νομικό χαρακτηρισμό του τόπου πηγής του εισοδήματος. Νέα δεδομένα ηλεκτρονικής τεχνολογίας, όπως είναι ο Internet Server και ο ιστότοπος γεννούν ερωτηματικά, ως προς το εάν μπορούν ή εάν πρέπει αυτά να λαμβάνονται υπόψη κατά το νομικό χαρακτηρισμό της πηγής των εισοδημάτων από ηλεκτρονικό εμπόριο. Προς το παρόν δεν έχει διευκρινιστεί ρητά από την ελληνική νομοθεσία το ζήτημα της υπαγωγής τους στην έννοια της πηγής του εισοδήματος⁵⁹.

Η εφαρμογή της κλασικής αρχής της εδαφικότητας του φόρου στο ηλεκτρονικό εμπόριο, συνεπάγεται, όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος, την εν τοις πράγμασι φορολογία του, αποκλειστικώς ή κυρίως, στο κράτος της κατοικίας (έδρας) της επιχείρησης, ελλείψει στοιχειοθέτησης των κλασικώς νοουμένων μονίμων εγκαταστάσεων της επιχείρησης, δηλαδή ελλείψει εδαφικών συνδέσμων με το κράτος της πηγής⁶⁰.

Τον λόγο της απειλής των κλασικών αρχών φορολογίας αποτελεί η ιδιαίτερη φύση της ψηφιακής οικονομίας, στην οποία εντάσσεται το ηλεκτρονικό εμπόριο. Η ψηφιακή οικονομία συχνά δεν συνδέεται με υλική – φυσική παρουσία και για τούτο, δεν δύναται να συνδεθεί εδαφικά με ένα κράτος και άρα, να φορολογηθεί από αυτό, με βάση τα κλασικά εδαφικά κριτήρια φορολογίας. Παράλληλα, πέρα από τη δυσχέρεια εντοπισμού της τοποθεσίας μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας και για άλλους λόγους, η ψηφιοποίηση αναδεικνύει τις αδυναμίες του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος. Ένας από τους λόγους είναι πως η ψηφιοποίηση επιτρέπει την ευκολότερη μεταφορά κερδών σε κράτη με χαμηλή φορολογία. Συγκεκριμένα, καθιστά ευχερέστερη την ίδρυση μίας θυγατρικής σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και την πραγματοποίηση πληρωμών από την μητρική εταιρία και αντίστοιχων εισπράξεων από την θυγατρική εταιρία, είτε πρόκειται για δικαιώματα (royalties) από διανοητική ιδιοκτησία, είτε πρόκειται για τόκους ή άλλες πληρωμές που παρέχουν τη δυνατότητα στη μητρική εταιρία να τις εκπέσει ως έξοδα, ενώ η τελευταία βρίσκεται σε κράτος με

⁵⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 36.

⁶⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 48.

υψηλό φορολογικό συντελεστή. Επιπρόσθετα, η ψηφιοποίηση καθιστά ευκολότερο για μια πολυεθνική επιχείρηση να πωλήσει τα προϊόντα της στους καταναλωτές ενός συγκεκριμένου κράτους, με ελάχιστη ή χωρίς καθόλου φυσική παρουσία στο κράτος αυτό. Τέλος, η ψηφιοποίηση έχει συμβάλλει σημαντικά στην διαρκώς αυξανόμενη διάκριση μεταξύ της έδρας της μητρικής εταιρίας και της κατοικίας των μετόχων της⁶¹.

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης πλήττεται σημαντικά λόγω των νέων εξελίξεων στο τομέα της τεχνολογίας, καθώς υποχωρεί αισθητά η εφαρμογή της αρχής της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης αλλά και εν γένει, της φορολογίας στο κράτος της πηγής του εισοδήματος. Έτσι πληθαίνουν οι φωνές σε διεθνές επίπεδο με αίτημα την αποκατάσταση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης που θα διασφαλίσει την ισορροπία μεταξύ φορολογίας εισοδημάτων στο κράτος κατοικίας και στο κράτος πηγής. Για να διασφαλιστεί η συγκεκριμένη ισορροπία, εκφράζονται αφενός μεν απόψεις υπέρ της προσαρμογής της κρατούσας έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στο νέο περιβάλλον του ηλεκτρονικού εμπορίου, αφετέρου δε απόψεις υπέρ της γενικότερης απεξάρτησης της αρχής της φορολογίας στο κράτος της πηγής, από την ύπαρξη της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης στο κράτος αυτό, προϋπόθεση η οποία υφίσταται στην κλασική έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης⁶².

⁶¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.52-53., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁶² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 230.

Κεφάλαιο 2. Ο ρόλος του ΟΟΣΑ στη θεμελίωση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης

2.1 Η Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ και οι καταρτιζόμενες μεταξύ των κρατών διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (ΣΑΔΦ)

Όταν το υποκείμενο του φόρου και το αυτό στοιχείο της φορολογητέας ύλης συνδέονται εδαφικά με περισσότερα του ενός κράτη, τότε γεννάται ζήτημα φορολογικής κυριαρχίας περισσότερων του ενός κρατών επί της συγκεκριμένης φορολογικής ύλης. Δύναται μάλιστα να προκύψει διεθνής διπλή ή και πολλαπλή φορολογία, εάν δύο ή περισσότερα κράτη φορολογήσουν με παρόμοιους φόρους, το ίδιο χρονικό διάστημα, την αυτή φορολογητέα ύλη του ίδιου υποκειμένου. Το φαινόμενο αυτό καταδικάζεται διεθνώς και επιδιώκεται συντονισμένα σε παγκόσμια κλίμακα η αποτροπή του. Έτσι η αποφυγή του φαινομένου της διεθνούς διπλής φορολογίας δρομολογείται σε παγκόσμια κλίμακα από τον ΟΟΣΑ και επιτυγχάνεται, ως ένα ικανοποιητικό βαθμό, με την υπογραφή μεταξύ των κρατών διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου⁶³. Η Ελλάδα έχει υπογράψει 57 τέτοιου είδους Συμβάσεις, που συνιστούν το φορολογικό διεθνές συμβατικό δίκαιό της, μετά την επικύρωσή τους με νόμο⁶⁴. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος οι διεθνείς αυτές Συμβάσεις από την επικύρωσή τους με νόμο ισχύουν και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος

⁶³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 39 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁶⁴ Επικυρωμένες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου της Ελλάδας με άλλα κράτη, Φεβρουάριος 2023: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>

του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και κατά συνέπεια υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου⁶⁵.

Πρέπει να τονιστεί πως όταν τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε περίπτωσης οδηγούν στην εφαρμογή μιας ΣΑΔΦ που έχει κυρώσει η Ελλάδα, τότε ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης για τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου της εθνικής νομοθεσίας υποχωρεί έναντι αυτού της Σύμβασης, αν υπάρχουν διαφορές μεταξύ τους⁶⁶. Η νομοθετική υπεροχή των ΣΑΔΦ έναντι του εσωτερικού δικαίου έχει κριθεί νομολογιακά (ενδεικτικές οι αποφάσεις ΣτΕ 3416/2004, ΣτΕ 1975/1991, ΤρΔΠρΑΘ 7956/2005). Εντούτοις μεγάλη μερίδα της νομολογίας έχει κρίνει για τις ΣΑΔΦ ότι κατισχύουν των γενικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ως ειδικές, ειδικώς για εκείνες που συνήφθησαν, πριν τη θέση σε ισχύ του Συντάγματος του 1975, δεδομένου ότι τότε δεν προβλεπόταν συνταγματικά η υπερνομοθετική τους ισχύ⁶⁷ (ενδεικτικές οι αποφάσεις ΣτΕ 3450/2005, ΔεφΑΘ 3100/2001, ΣτΕ 4078/1997, ΣτΕ 1038/1994, ΣτΕ 1627/1991, ΔΕφΑΘ 1315/1991, ΣτΕ 550/1991, ΣτΕ 3016/1986).

Ο ΟΟΣΑ, έχοντας πρωταγωνιστικό ρόλο, στην προσπάθεια αποφυγής της διεθνούς διπλής φορολογίας έχει προχωρήσει από το 1963 στην κατάρτιση της λεγόμενης Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας (εισοδήματος και κεφαλαίου) και των συνοδευτικών Ερμηνευτικών Σχολίων. Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τα Ερμηνευτικά Σχόλια που τη συνοδεύουν υπόκεινται σε αναθεωρήσεις, προκειμένου να ληφθούν υπόψη, μεταξύ άλλων, οι νέες εξελίξεις και η νέα τεχνολογία για να γίνει η

⁶⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 40.

⁶⁶ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, Περιεχόμενο και βασικές έννοιες – Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας*, Περιοδικό Επιχείρηση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Απρίλιος 2020, Τεύχος 169, Αθήνα, σελ. 342-343.

⁶⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.54 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

απαραίτητη προσαρμογή στις νέες συνθήκες⁶⁸. Οι εκδόσεις των αναθεωρήσεων που έχουν λάβει χώρα δημοσιεύτηκαν τα έτη 2000, 2010, 2014 και 2017⁶⁹.

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ εντάσσεται στην προσπάθεια ομοιομορφίας των διμερών Συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας και έχει κατευθυντήρια αποστολή. Εντούτοις η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ δεν αποτελεί τμήμα του φορολογικού διεθνούς συμβατικού δικαίου της Ελλάδας, για τον λόγο πως δεν έχει επικυρωθεί με νόμο, όπως επιβάλλεται από το άρθρο 28 του Συντάγματος. Σημειώνεται πως δεν έχει μεταφραστεί επίσημα στην ελληνική γλώσσα. Ωστόσο οι διμερείς Συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας ακολουθούν, ως επί των πλείστον, το περιεχόμενό της και τους κανόνες κατανομής της φορολογικής κυριαρχίας που αυτή υποδεικνύει. Η Πρότυπη Σύμβαση δεν έχει δεσμευτική ισχύ, ωστόσο επιτρέπει στα κράτη και τα ενθαρρύνει να ενεργούν ομοιόμορφα κατά της πάταξης του φαινομένου της διπλής φορολογίας⁷⁰.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον έγκειται στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Έχει απασχολήσει το αν δύναται να αξιοποιηθούν τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ στην ερμηνεία των ΣΑΔΦ. Αν πρόκειται δηλαδή για «συμφραζόμενα», όπως λέγεται και στο άρθρο 31 παράγραφο 2 της Σύμβαση της Βιέννης περί της ερμηνείας του δικαίου των Διεθνών Συνθηκών, που αφορούν ή όχι την ερμηνεία μιας σύμβασης. Η Σύμβαση της Βιέννης της 23^{ης} Μαΐου του 1969 εφαρμόζεται σε όλες τις διεθνείς συμβάσεις, ανεξάρτητα από το σκοπό τους. Καμία κατηγορία διεθνών συμβάσεων δεν αποκλείεται από το γενικό ορισμού του όρου «σύμβαση» στο άρθρο 2 της Σύμβασης της Βιέννης, άρα εφαρμόζεται και στις φορολογικές συμβάσεις⁷¹.

⁶⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 41.

⁶⁹ Βλ. OECD, *Library*, για όλες τις επίσημες εκδόσεις και αναθεωρήσεις της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου καθώς και για τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ επί των σχετικών άρθρων της Πρότυπης Σύμβασης: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en

⁷⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 41-42., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷¹ Ευγενία Χατζηϊωακειμίδου, *Ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων – Ο ρόλος των ερμηνευτικών σχολίων του Μοντέλου Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΜΣ ΟΟΣΑ)*,

Για τον λόγο του ότι η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, η οποία συνοδεύεται από τα Ερμηνευτικά Σχόλια, δεν έχει επικυρωθεί με τυπικό νόμο, δεν είναι βέβαιο πως τα Ερμηνευτικά Σχόλια δεσμεύουν τον Δικαστή ή/και την Διοίκηση να τα λάβουν υπόψη στην ερμηνευτική διαδικασία των άρθρων των ΣΑΔΦ. Στον αντίποδα η πρακτική του νομοθέτη είναι στην αιτιολογική/εισηγητική έκθεση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος να επισημαίνει πως οι εκάστοτε διατάξεις, όπως για παράδειγμα το άρθρο 6 για την μόνιμη εγκατάσταση, ακολουθούν το πρότυπο του μοντέλου και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ⁷². Με αυτόν τον τρόπο αυξήθηκε το ενδιαφέρον για τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ. Η άποψη της Καθηγήτριας κα Ελένης Θεοχαροπούλου είναι πως η έλλειψη κύρωσης με τυπικό νόμο βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος οδηγεί στη διαπίστωση της μη δέσμευσης. Η κα Θεοχαροπούλου θεωρεί πως είναι ορθή η άποψη ότι τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ επί των διατάξεων της Πρότυπης Σύμβασης πρέπει να λαμβάνονται ιδιαίτερα υπόψη τόσο από τη Φορολογική Διοίκηση όσο και από τα Δικαστήρια, στη περίπτωση που η διάταξη της διμερούς ΣΑΔΦ έχει το αυτό περιεχόμενο της Πρότυπης Σύμβασης⁷³. Συνεπώς το τι προβλέπουν τα κείμενα του ΟΟΣΑ έχει νομικό ενδιαφέρον διότι οι διατάξεις των ΣΑΔΦ και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για την κατοικία, την μόνιμη εγκατάσταση, την έδρα της εταιρίας καθώς και για άλλα θέματα, ερμηνεύονται με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τις κατευθυντήριες οδηγίες του.

Η επίτευξη της αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου συντελείται μέσω συμφωνίας για την κατανομή της φορολογητέας ύλης, μεταξύ των

Περιοδικό Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, Τεύχος 10/2006 (Έτος 12^ο), εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 1011., https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/LAW155/%CE%A7%CE%B1%CF%84%CE%B6%CE%B7%CE%B9%CF%89%CE%B1%CE%BA%CE%B5%CE%B9%CE%BC%CE%AF%CE%B4%CE%BF%CF%85_%20%CE%97%20%CE%B5%CF%81%CE%BC%CE%B7%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CE%B1%20%CF%84%CF%89%CE%BD%20%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB.%20%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD.pdf

⁷² Αιτιολογική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», σελ. 7. για άρθρο 6 περί Μόνιμης Εγκατάστασης, <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8140632.pdf>

⁷³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 43.

συμβαλλομένων κρατών, καθ' υπόδειξη κατά κανόνα, της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Στις συγκεκριμένες συμβάσεις καθορίζεται και κατανέμεται η φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ του κράτους κατοικίας και του κράτους πηγής. Ειδικότερα μεταξύ των δυο συμβαλλόμενων κρατών, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της υπό εξέταση περίπτωσης, το ένα κράτος θα είναι το κράτος κατοικίας και το άλλο κράτος θα είναι το κράτος πηγής του εισοδήματος. Το ένα κράτος διατηρεί την εξουσία επιβολής φόρου ενώ το άλλο κράτος παραιτείται από την άσκηση των φορολογικών του δικαιωμάτων ή πάντως την περιορίζει σημαντικά⁷⁴.

Μέσω της ΣΑΔΦ λοιπόν γίνεται η παραπομπή στη νομοθεσία του αρμόδιου να φορολογήσει κράτους, ενώ είναι πιο σπάνιο να υποδειχθεί ο ακριβής επιβαλλόμενος φόρος. Παραδείγματος χάριν σύμφωνα με το άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, τα δικαιώματα (royalties) φορολογούνται στο κράτος κατοικίας του πραγματικού τους δικαιούχου. Συμπληρωματικά, παράδειγμα υπόδειξης ακριβούς επιβαλλόμενου φόρου, πέραν της επισήμανσης του αρμόδιου να φορολογήσει κράτους, είναι η περίπτωση που παρακρατείται φόρος στη πηγή ποσοστού 5%. Όταν στη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ δυο κρατών γίνεται παραπομπή στην εσωτερική φορολογική νομοθεσία, ο σκοπός δύναται να είναι είτε η ερμηνεία και ο ορισμός εννοιών είτε η υπόδειξη του φορολογικού καθεστώτος που θα εφαρμοστεί στην κατηγορία των συγκεκριμένων εισοδημάτων. Με την παραπομπή στο φορολογικό πλαίσιο του αρμόδιου κράτους αποφεύγεται κατά συνέπεια η διπλή φορολογία. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις, στις οποίες να μεν μπορεί να υποδεικνύεται το αρμόδιο να φορολογήσει κράτος, ωστόσο είναι πιθανό να λαμβάνει χώρα ταυτόχρονα παρακράτηση φόρου στο κράτος πηγής, με αποτέλεσμα να προκύπτει σε ένα ποσοστό διπλή φορολόγηση. Το φαινόμενο του μέχρι σε έναν βαθμό ποσοστού διπλής φορολόγησης έγκειται εντός των στόχων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, καθώς στόχος είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας στο μεγαλύτερο δυνατό μέτρο και όχι αποκλειστικά η πλήρη εξάλειψή της. Στη περίπτωση που υφίσταται ένα ποσοστό διπλής φορολογίας υπάρχει η δυνατότητα, πρωτίστως μέσω των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής

⁷⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 43-44.

Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και δευτερευόντως μέσω των διατάξεων του ΚΦΕ, συμψηφισμού του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τον φόρο που οφείλεται στην ημεδαπή.

Ο ΟΟΣΑ επιδιώκει τόσο από οικονομική άποψη όσο και από άποψη φορολογικής δικαιοσύνης να επιτύχει τη δίκαιη-ισόρροπη κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ του κράτους κατοικίας και του κράτους πηγής. Για τη διασφάλιση της εν λόγω ισόρροπης κατανομής της φορολογητέας ύλης, σε διεθνή κλίμακα, με παράλληλη αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ επιλέγει την ακόλουθη κατανομή: Τόσο στα εισοδήματα τα ενεργητικά (όπως είναι αυτά από επιχειρήσεις), όσο και στα παθητικά (π.χ. τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα), η «ζυγαριά» στο διεθνές συμβατικό φορολογικό δίκαιο γέρνει προς τη φορολογία τους στο κράτος κατοικίας/έδρας. Εξαιρέση στον κανόνα αυτό συνιστά η φορολογία των εισοδημάτων στην πηγή. Η φορολογία αυτή πραγματοποιείται συνήθως, αφενός μεν κατόπιν παρακράτησης στο κράτος της πηγής ενός ποσοστού φόρου επί των παθητικών εισοδημάτων (πχ. εισόδημα από ενοικίαση ακινήτων), αφετέρου δε για τα ενεργητικά εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, λόγω της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης στο κράτος της πηγής, με τη φορολόγησή τους εξ ολοκλήρου στο κράτος αυτό⁷⁵.

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ κατοχυρώνει την πρωτοκαθεδρία της αρχής της φορολογίας στο κράτος κατοικίας, ενώ τα κράτη πηγής, τα οποία ιστορικά ταυτίζονται με τα μη ιδιαίτεως οικονομικά ανεπτυγμένα κράτη, είτε κάποτε παρακρατούν ένα ποσοστό φόρου στην πηγή, ή ακόμη έχουν αποκλειστική φορολογία στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων, όταν σε αυτό υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό, σε επίπεδο συμβατικού διεθνούς φορολογικού δικαίου, οι κανόνες εδαφικότητας του φόρου στοχεύουν στη διαφύλαξη μιας δίκαιης ισορροπίας ανάμεσα στα συμφέροντα του κράτους της κατοικίας του φορολογούμενου και του κράτους της πηγής, δηλαδή του κράτους προέλευσης των εισοδημάτων του⁷⁶. Ασφαλώς

⁷⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 44-45., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 44-45., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

προβάλλονται ενστάσεις από τα μη ιδιαιτέρως οικονομικά ανεπτυγμένα κράτη, τα οποία ως κράτη πηγής θεωρούν πως αδικούνται από την αρχή φορολογίας στο κράτος κατοικίας/έδρας, υποστηρίζοντας ότι έτσι ευνοούνται τα ιδιαιτέρως αναπτυγμένα κράτη και αυξάνεται το «χάσμα» μεταξύ των τελευταίων και των πρώτων⁷⁷. Ο ΟΟΣΑ ανταπαντά πως δεν ευνοούνται συγκεκριμένα κράτη, αφού το ποιο κράτος είναι αναπτυγμένο και ποιο κράτος είναι αναπτυσσόμενο μεταβάλλεται συνεχώς, με χαρακτηριστική περίπτωση το κράτος της Ινδίας που από αναπτυσσόμενο κράτος έχει γίνει τα τελευταία χρόνια αναπτυγμένο κράτος, άρα από κράτος πηγής μετατρέπεται σε κράτος κατοικίας/έδρας, λόγω των νέων τεχνολογιών. Με αυτή την λογική, έστω κι αν αληθεύει, ότι οι νέες τεχνολογίες επιφέρουν μετατόπιση φορολογικών εσόδων από το κράτος πηγής στο κράτος κατοικίας, δεν επιτρέπεται να χαρακτηρίζονται ορισμένα κράτη, ως κράτη πηγής και άλλα ως κράτη κατοικίας, μιας και οι ρόλοι αντιστρέφονται πλέον ταχύτατα⁷⁸.

Η μελλοντική θεσμοθέτηση του παγκόσμιου ελάχιστου εταιρικού φόρου με συντελεστή 15% θα εφαρμόζεται παράλληλα με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, επειδή θα εισαχθεί ως συμβατική ρήτρα εντός των διμερών συμβάσεων⁷⁹. Η συμβατική ρήτρα για τον παγκόσμιο ελάχιστο εταιρικό φόρο 15% θα έχει κοινά χαρακτηριστικά και παρόμοιο ύφος προσαρμογής που έχουν οι διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (οι λεγόμενοι κανόνες «CFC Rules»).

Η πιο πρόσφατη υπογεγραμμένη Σύμβαση της Ελλάδας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ήταν με την Γαλλία. Κυρώθηκε με τον νόμο υπ' αριθμό 4984/ΦΕΚ Α' 202/25-10-2022⁸⁰. Αναθεωρήθηκε η μέχρι τότε ισχύουσα ΣΑΔΦ μεταξύ

⁷⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 45

⁷⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 373, βλ. και OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 117,121,122., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

⁷⁹ Βλ. περισσότερα στο Κεφάλαιο 6.

⁸⁰ Βλ. για ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γαλλίας: <https://www.taxheaven.gr/law/4984/2022>

των 2 χωρών, που υπεγράφη το 1965. Στο άρθρο 5 της νεότερης ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας γίνεται αντιληπτό πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης έχει σχεδόν πανομοιότυπο περιεχόμενο με το άρθρο 6 του ΚΦΕ και ταυτίζεται ολικά με το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, που συνιστά άλλωστε και τη βάση για τις περισσότερες ΣΑΔΦ που καταρτίζονται διεθνώς. Παρατηρούνται κάποιες προσθήκες σε σχέση με το άρθρο 6 του ΚΦΕ, σχετικά με το πότε δεν εφαρμόζεται η παράγραφος για τις δραστηριότητες που εξαιρούνται από την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και σχετικά με τα συνδεδεμένα πρόσωπα και υπό ποιες προϋποθέσεις υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ των προσώπων (ειδικότερα απαιτείται τουλάχιστον 50% έλεγχος αντί του τουλάχιστον 33% που ορίζει το άρθρο 3 ορισμός ζ' του ΚΦΕ). Οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις εντός της ΣΑΔΦ Γαλλίας-Ελλάδας για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 5 της ΣΑΔΦ) εναρμονίζονται λοιπόν πλήρως με το αντίστοιχο άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα ενεργοποίησης της εφαρμογής της ημεδαπής φορολογικής νομοθεσίας αν δεν υφίσταται, ανώτερης τυπικής ισχύς, ΣΑΔΦ μεταξύ δύο κρατών, είναι εκείνο της Ελλάδας με τη Σουηδία. Η ΣΑΔΦ με την Σουηδία έχει παύσει να ισχύει από 01/01/2022, μετά από μονομερή καταγγελία της από τις φορολογικές αρχές της Σουηδίας. Ως εκ τούτου, δεν ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από 01/01/2022 και για φόρους κεφαλαίου από 01/01/2023. Από την ημερομηνία αυτή και εντεύθεν για εισόδημα πηγής από την Σουηδία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις εσωτερικής νομοθεσίας της Ελλάδος⁸¹.

2.2 Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και η αναλυτική ερμηνεία της έχουν ουσιώδη επίδραση στη φορολόγηση των εσόδων του ηλεκτρονικού εμπορίου, λόγω, μεταξύ άλλων, της ύπαρξης υποδομής που αποτελεί τον λεγόμενο Internet Server, δηλαδή τον

⁸¹ Βλ. για παύση ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βασιλείου της Σουηδία, 2022: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periechomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>

διακομιστή διαδικτύου. Στο φόρο εισοδήματος η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αξιοποιείται για να γίνει ορθή κατανομή δικαιωμάτων φορολόγησης ανάμεσα στο κράτος πηγής του εισοδήματος και στο κράτος κατοικίας/έδρας. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης έχει πρακτική σημασία όταν ορισμένη επιχείρηση εμφανίζει δραστηριότητα και σε άλλο κράτος πέρα από αυτό της έδρας της και πέρα από κράτη που ενδεχομένως να έχει ήδη συστήσει άλλες μόνιμες εγκαταστάσεις. Κάθε μόνιμη εγκατάσταση δημιουργεί αυτόνομα φορολογικά υποκείμενα, τα κέρδη των οποίων φορολογούνται σε ξεχωριστούς τόπους και άρα σε ξεχωριστά κράτη. Η μόνιμη εγκατάσταση είναι σύνδεσμος που επαρκεί για να ενεργοποιήσει τη φορολογική δικαιοδοσία ενός άλλου κράτους⁸².

Λόγω της έκτασης της σημασίας του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης, στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, θεωρήθηκε σταδιακά αυτόνομο κριτήριο σε σημείο που να διακρίνεται σαφώς από το κριτήριο της πηγής εσόδων της επιχείρησης⁸³. Πρέπει να τονιστεί, για άλλη μια φορά, πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, αλλά και οι συνέπειες που αυτή έχει από φορολογική άποψη (για τα εισοδήματα της εν λόγω επιχείρησης), προσδιορίζονται από την εκάστοτε ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η Ελλάδα με το κράτος, όπου εδρεύει η αλλοδαπή επιχείρηση και έχει κυρώσει με τυπικό νόμο. Η έννοια που προσδίδει στη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ο ΚΦΕ δεν εφαρμόζεται, σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας διμερούς ΣΑΔΦ⁸⁴. Τα εννοιολογικά στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, κατά το συμβατικό διεθνές φορολογικό δίκαιο που έχει και την περισσότερη πρακτική σημασία, εξάγονται από την προσέγγιση της σχετικής έννοιας στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ. Η εν λόγω Σύμβαση ναι μεν δεν αποτελεί εσωτερικό δίκαιο της Ελλάδας, δεδομένου ότι δεν έχει κυρωθεί με νόμο, αλλά λόγω της κατευθυντήριας αξίας που έχει για το σύνολο των διεθνών ΣΑΔΦ εμπνέει το κείμενο της καθεμίας από αυτές. Για αυτό

⁸² Πέτρος Παναζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, Περιεχόμενο και βασικές έννοιες – Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας*, Περιοδικό Επιχείρηση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Απρίλιος 2020, Τεύχος 169, Αθήνα, σελ. 342.

⁸³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 239.

⁸⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 244.

τον λόγο η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στην εκάστοτε ΣΑΔΦ, δε διαφοροποιείται ιδιαίτερα από τα γενικά εννοιολογικά στοιχεία που προσδίδει στη μόνιμη εγκατάσταση η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ⁸⁵.

Ειρήσθω εν παρόδω, η μελέτη των στοιχείων της μόνιμης εγκατάστασης έχει νόημα και ουσία, διότι τα στοιχεία αυτά τελούν σε συνάφεια με το ερώτημα εάν ο Internet Server, ο οποίος φιλοξενεί ιστοτόπους για λογαριασμό της επιχείρησης που ασκεί ηλεκτρονικό εμπόριο, συνιστά ή όχι μόνιμη εγκατάστασή της, ως ένα αυτόματο εργαλείο, το οποίο δύναται να λειτουργεί ακόμη και χωρίς την ανθρώπινη παρέμβαση. Η απάντηση στο εν λόγω ερώτημα εξαρτάται και από τον τρόπο ερμηνείας, εάν δηλαδή θα δοθεί στενή ή ευρεία ερμηνεία⁸⁶.

Η μόνιμη εγκατάσταση ορίζεται στο ισχύον άρθρο 6 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013). Στο άρθρο 6 ενσωματώνεται στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η διάταξη της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τη μόνιμη εγκατάσταση. Πρόκειται για το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και σύμφωνα με αυτό τα κέρδη μιας επιχείρησης φορολογούνται στο κράτος εγκατάστασής της, εκτός αν η επιχείρηση δραστηριοποιείται σε άλλο κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Μόνιμη εγκατάσταση είναι λοιπόν κατά το άρθρο 5 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφορικά με το φόρο εισοδήματος, ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ επί του άρθρου 5 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης περιέχει τα στοιχεία της ύπαρξης εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, η οποία πρέπει να είναι σταθερή και μέσω αυτής να ασκείται μερικώς ή ολικώς η δραστηριότητα της επιχείρησης ή αντί των ανω στοιχείων, να υπάρχει αντιπρόσωπος⁸⁷. Με αφορμή τη νομολογία του ΣτΕ (ενδεικτικές οι ΣτΕ 337/2006, ΣτΕ 1277/2002) είναι σκόπιμο να αναφερθεί πως το

⁸⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 245.

⁸⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 156.

⁸⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 153.

Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν ερμηνεύει την εκάστοτε νομοθετικά κεκυρωμένη επίμαχη διάταξη Σύμβασης κατά την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε αυτή, δεν ελέγχει πάντα ένα προς ένα τα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά, αλλά εκφέρει συχνά γενικότερη κρίση, σε σχέση με την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα⁸⁸. Μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης δύναται να έχουν οι εταιρικές, οι ατομικές επιχειρήσεις καθώς και τα ελεύθερα επαγγέλματα⁸⁹, με βάση το άρθρο 3 παράγραφος 1c της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ («the term “enterprise” applies to the carrying on of any business»).

Προχωρώντας στην ανάλυση, αρχικά απαιτείται να εκπληρώνεται το χωρικό/εδαφικό στοιχείο, συγκεκριμένα να υφίσταται εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επίσης είναι αναγκαίο να υφίσταται ακριβής γεωγραφική θέση της εγκατάστασης, λόγω του δεύτερου εννοιολογικού στοιχείου της μόνιμης εγκατάστασης, που είναι η σταθερότητα⁹⁰. Όσον αφορά λοιπόν την προϋπόθεση της εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που ανάγεται στο χωρικό στοιχείο στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης, ο ΟΟΣΑ στα Ερμηνευτικά του Σχόλια αποδέχεται πως υφίσταται τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον τόπο αυτόματων εργαλείων (π.χ. παιχνιδιομηχανές, αυτόματοι διανομείς, κερματοδέκτες κλπ.), όταν το προσωπικό θέτει σε λειτουργία και εκπληρώνει την απαραίτητη συντήρηση στα αυτόματα εργαλεία⁹¹. Είναι επίσης καθοριστικό στοιχείο να είναι η εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στη διάθεση της επιχείρησης, με τον ΟΟΣΑ να έχει διευκρινίσει πως ελάχιστη σημασία έχει εάν η εγκατάσταση ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση⁹².

⁸⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 153.

⁸⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 246.

⁹⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 155.

⁹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 155., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 41 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 157., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 10 των Ερμηνευτικών Σχολίων της

Μπορεί να είναι εκμισθωμένη ή ακόμη και κατεχόμενη παρανόμως⁹³, αρκεί να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης⁹⁴, προκειμένου μέσω της εγκατάστασης αυτής να ασκεί η επιχείρηση τη δραστηριότητα της⁹⁵.

Όσον αφορά το δεύτερο συνθετικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, πρέπει η εγκατάσταση να είναι σταθερή, λαμβάνοντας υπόψη τη γεωγραφική και χρονική σταθερότητα. Η μονιμότητα στη περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης έχει μια χρονική και γεωγραφική διάσταση. Παράδειγμα χρονικής σταθερότητας είναι ο ελάχιστος χρόνος που απαιτείται για να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση το εργοτάξιο ή το έργο κατασκευής ή εγκατάστασης. Η μονιμότητα πρέπει να αφορά τόσο τους ανθρώπινους όσο και τους χρονικούς πόρους. Σχετικά με τη γεωγραφική σταθερότητα δεν απαιτείται ο κρίσιμος εξοπλισμός να είναι εμπηγμένος στον τόπο όπου βρίσκεται, αρκεί να υπάρχει γεωγραφική εμπορική συνοχή. Η γεωγραφική συνοχή αναφέρεται στην απόσταση μεταξύ των εγκαταστάσεων και η εμπορική συνοχή αλληλοσυνδέεται με την λειτουργία του επιχειρηματικού τόπου σε σχέση με τον πελάτη⁹⁶. Για την γεωγραφική και χρονική σταθερότητα γίνεται δεκτό πως οι συγκεκριμένες έννοιες έχουν σχετικό χαρακτήρα, καθώς μόνιμη και αέναη σταθερότητα δεν μπορεί να υπάρξει. Είναι κρίσιμης σημασίας η σύνδεση μεταξύ ενός καθορισμένου από γεωγραφικής άποψης σημείου και της

Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 157., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 11 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 157., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 11 και no 12 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 157., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 20 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹⁶ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, Περιεχόμενο και βασικές έννοιες – Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας*, Περιοδικό Επιχείρηση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Απρίλιος 2020, Τεύχος 169, Αθήνα, σελ. 345.

εμπορικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αρκεί το «εργαλείο να παραμένει σε ιδιαίτερο μέρος»⁹⁷.

Για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης ως προς την χρονική σταθερότητα δεν είναι επαρκής ο αμιγώς προσωρινός χαρακτήρας της οικονομικής επένδυσης. Βέβαια θεμελιώνεται, σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, μόνιμη εγκατάσταση στις περιπτώσεις που επαρκούσε η πρόθεση του υποκείμενου σε φορολογία για μονιμότητα της επιχειρηματικής επένδυσης. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων συνιστούν ο θάνατος ή η αποτυχία της επένδυσης, γεγονότα δηλαδή που αναμφίβολα διακόπτουν την εμπορική δραστηριότητα, ωστόσο γίνεται δεκτό πως σε αυτές τις περιπτώσεις υφίσταται σταθερότητα και επομένως πως εκπληρώνεται το κριτήριο της χρονικής σταθερότητας⁹⁸.

Εν συνεχεία, για την εκπλήρωση του τρίτου εννοιολογικού στοιχείου της μόνιμης εγκατάστασης χρειάζεται να ασκείται κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα εν όλω ή εν μέρει μέσω αυτής της εγκατάστασης, με τις προπαρασκευαστικές και βοηθητικές δραστηριότητες να αποκλείονται αναντίρρητα από τον ΟΟΣΑ. Ο αποκλεισμός των προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων από την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης γίνεται αντιληπτός στο άρθρο 5 παρ. 4 υποπαράγραφο f της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και στην παράγραφο 4 περίπτωση στ' του άρθρου 6 του ΚΦΕ. Οι προπαρασκευαστικές ή επικουρικές δραστηριότητες συνεπώς δεν επαρκούν για να στοιχειοθετηθεί μόνιμη εγκατάσταση.

Ο όρος μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνει κυρίως, κατά το άρθρο 5 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, την έδρα της διοίκησης, το υποκατάστημα, το γραφείο,

⁹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 158., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 21 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 158., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 28 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

το εργοστάσιο, το εργαστήριο, το ορυχείο, την πηγή πετρελαίου ή αερίου, το λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. Πλέον ξεκάθαρες περιπτώσεις μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα είναι τα υποκαταστήματα, όπως προκύπτει από την νομολογία⁹⁹ (ενδεικτικές οι ΣτΕ 1654/2005 και ΔΕφΑθ 3100/2011). Ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγραφο 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ ο όρος μόνιμη εγκατάσταση δεν θεωρείται ότι περιλαμβάνει (αρνητικός ορισμός μόνιμης εγκατάστασης, που είναι οι λεγόμενες προπαρασκευαστικές – βοηθητικές δραστηριότητες¹⁰⁰):

- a) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση.
- b) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση.
- c) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση.
- d) τη διατήρηση καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση.
- e) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας.
- f) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις a) έως e), εφόσον μια τέτοια δραστηριότητα ή, στην περίπτωση της υποπαραγράφου f, η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

⁹⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 153 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁰⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 159 - 160.

(που εννοείται ότι προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό) έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

Οι παραπάνω διατάξεις του ΟΟΣΑ ενσωματώθηκαν σχεδόν αυτούσιες στο άρθρο 6 του ΚΦΕ με τις εξής διαφορές: Για το εργοτάξιο, το έργο κατασκευής, συναρμολόγησης και για τις δραστηριότητες επίβλεψης ο ΚΦΕ απαιτεί χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών μηνών για να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση συγκριτικά με το χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών που ορίζει η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ¹⁰¹. Ακόμη στην παράγραφο 4.1 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ προβλέπονται οι προϋποθέσεις, που όταν εκπληρωθούν, δεν εφαρμόζεται η παράγραφος με τις δραστηριότητες που εξαιρούνται από την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Αντίστοιχη διάταξη δεν υπάρχει στο άρθρο 6 του ΚΦΕ. Επίσης στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ εμπεριέχεται ακόμη μια παράγραφος σε σχέση με τον ΚΦΕ, που είναι η παράγραφος 8, η οποία προστέθηκε στις 21-11-2017. Στην παράγραφο 8 ορίζονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα για του σκοπούς του άρθρου της μόνιμης εγκατάστασης (απαιτείται έλεγχος τουλάχιστον 50%, ενώ στον ΚΦΕ ο αντίστοιχος ορισμός δεν εμπεριέχεται στο άρθρο 6 περί μόνιμης εγκατάστασης, αλλά ευρίσκεται στο άρθρο 2 παράγραφος ζ' του ΚΦΕ και απαιτεί έλεγχο τουλάχιστον 33% για να υφίστανται συνδεδεμένα πρόσωπα)¹⁰². Τέλος το άρθρο 6 παρ. 4 περ. ε' του ΚΦΕ διαφοροποιείται από το άρθρο 5 παρ. 4 περ. ε' της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, καθώς στον ΚΦΕ γίνεται αναφορά σε κάθε άλλη δραστηριότητα «προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα» ενώ στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ η διατύπωση δεν περιλαμβάνει τη συγκεκριμένη φράση στη σχετική εξαιρούμενη περίπτωση¹⁰³.

Το έτος 2007 στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο δεν περιλαμβανόταν ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης, όπως προβλέπεται σήμερα στο άρθρο 6 του ΚΦΕ. Το άρθρο που ρύθμιζε

¹⁰¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 158 – 159.

¹⁰² OECD, (2019), “*Article 5 Permanent Establishment*”, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

¹⁰³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 160 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

πριν 16 έτη τα περί μόνιμης εγκατάστασης (όταν φυσικά δεν είχε συναφθεί ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και κάποιου κράτος, η οποία πάντα υπερισχύει του ΚΦΕ, όταν έχει υπογραφεί και επικυρωθεί) ήταν το άρθρο 100 παρ.1 του ΚΦΕ. Στο άρθρο 100 γινόταν προσδιορισμός της μόνιμης εγκατάστασης με περιοριστική και όχι ενδεικτική απαρίθμηση περιπτώσεων. Είχε διαπιστωθεί από την θεωρία, πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ήταν διευρυμένη, παρά την περιπτωσιολογική αναφορά, σε σχέση με την έννοια του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, όπως ίσχυε τότε, καθώς ο Έλληνας νομοθέτης αναγνώριζε την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης ακόμη και εν απουσία σταθερού χώρου συναλλαγών, αλλά και ελλείψει αντιπροσώπου της αλλοδαπής επιχείρησης¹⁰⁴.

Η σημασία της μόνιμης εγκατάστασης αναδεικνύεται συνεπώς στη περίπτωση που βρίσκεται σε διαφορετικό κράτος από το κράτος που είναι εγκατεστημένη η έδρα. Όταν η μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται σε διαφορετικό κράτος τότε τα εισοδήματα που προκύπτουν από την μόνιμη εγκατάσταση φορολογούνται στο κράτος που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και όχι στο κράτος της έδρας, περίπτωση που συνιστά εξαίρεση στον κανόνα της φορολογίας στο κράτος της έδρας. Προκειμένου να δύναται το κράτος πηγής να εισπράξει φόρο από μια επιχείρηση πρέπει να υπάρχουν περισσότερα στοιχεία, τα οποία θα οδηγούν στη διαπίστωση πως η επιχείρηση έχει ισχυρή παρουσία στο συγκεκριμένο κράτος. Η ισχυρή παρουσία ισοδυναμεί με στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Είναι σύνηθες φαινόμενο η μόνιμη εγκατάσταση να υπάγεται στη νομική προσωπικότητα της έδρας της επιχείρησης.

Συγκεφαλαιώνοντας, το πρώτο κριτήριο στην έρευνα της στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης είναι η εγκατάσταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας που περιλαμβάνει το χωρικό εδαφικό στοιχείο, το δεύτερο κριτήριο είναι η γεωγραφική και χρονική σταθερότητα, και το τρίτο είναι η άσκηση κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ δεν είναι αρκετό να εκπληρώνεται μόνο ένα κριτήριο, αλλά πρέπει να συντρέχουν περισσότερα. Υφίσταται επίσης ένα τέταρτο κριτήριο που δεν εξαρτάται από την συνδρομή των υπολοίπων και είναι γνωστό στη

¹⁰⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 273-281 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

θεωρία ως το κριτήριο του εξαρτημένου πράκτορα. Το κριτήριο του εξαρτημένου πράκτορα λειτουργεί εναλλακτικά.

Τα προαναφερθέντα τρία στοιχεία πρέπει να συντρέχουν ταυτόχρονα για να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, μολαταύτα το τέταρτο στοιχείο είναι ανεξάρτητο από την ύπαρξη των υπολοίπων και η συνδρομή του επαρκεί για να οδηγήσει στην ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης¹⁰⁵. Πρόκειται λοιπόν για το στοιχείο του εξαρτημένου πράκτορα. Θεμελιώνεται στο άρθρο 6 παρ. 5 του ΚΦΕ και πηγάζει από το άρθρο 5 παρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Ο εξαρτημένος πράκτορας είναι στην ουσία ένα εξαρτημένο όργανο που έχει εξουσιοδοτηθεί από την επιχείρηση να ενεργεί στο όνομά της. Το περιεχόμενο των εξουσιοδοτημένων ενεργειών συνίσταται στη διενέργεια διαπραγματεύσεων και στην σύναψη συμβάσεων. Η θεμελίωση όμως μόνιμης εγκατάστασης από τον συγκεκριμένο αντιπρόσωπο της επιχείρησης δύναται να γίνει μόνο αν εκτελούνται κύριες δραστηριότητες, χωρίς προπαρασκευαστικό και βοηθητικό χαρακτήρα¹⁰⁶. Κρίνεται ουσιώδες ο εξαρτημένος πράκτορας με την υπογραφή του να οδηγεί την επιχείρηση σε δέσμευση, η δράση του να είναι για λογαριασμό της επιχείρησης, να έχει και να ασκεί συστηματικά την εξουσία σύναψης συμβάσεων για λογαριασμό της επιχείρησης, ώστε να έχει η επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό σε σχέση με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο για την επιχείρηση¹⁰⁷. Εν αντιθέσει, κατά το άρθρο 6 παρ. 6 του ΚΦΕ (το οποίο προέρχεται από το άρθρο 5 παρ.6 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ), μια επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της

¹⁰⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 161., βλ. και Άρθρο 5 παρ. 1 no 82 των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

¹⁰⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 161.

¹⁰⁷ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, Περιεχόμενο και βασικές έννοιες – Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας*, Περιοδικό Επιχείρηση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Απρίλιος 2020, Τεύχος 169, Αθήνα, σελ. 344-345.

συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Άρα οι ενέργειες του εξαρτημένου οργάνου αντιδιαστέλλονται των ενεργειών του ανεξάρτητου πράκτορα και δεν πρέπει να εμπίπτουν αποκλειστικά στο κύκλο των προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων που καθορίζονται στο άρθρο 5 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και στο άρθρο 6 παρ. 4 του ΚΦΕ, προκειμένου να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση¹⁰⁸.

Σε συσχέτιση όσων παρατέθηκαν ανωτέρω με την δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο μέσω διαδικτύου, γίνεται αντιληπτό πως τίθενται εμπόδια λόγω της έλλειψης υλικότητας και της έλλειψης φυσικής παρουσίας των δραστηριοποιούμενων επιχειρήσεων. Ομοίως δεν υπάρχει σταθερότητα χρονική και γεωγραφική, καθιστώντας έτσι την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, αρκετά δυσχερή στο να διαπιστωθεί. Εκτός των άλλων δεν είναι εύκολο να διακριβωθεί¹⁰⁹ ο βαθμός σπουδαιότητας των συναλλαγών στο διαδίκτυο, για να ερευνηθεί αν είναι κύριες ή αν είναι βοηθητικές/προπαρασκευαστικές συναλλαγές, σε συνάρτηση με τον επιχειρηματικό σκοπό της εταιρίας.

Οι Internet Servers και οι ιστότοποι, ως κύρια σημεία αναφοράς στο ηλεκτρονικό εμπόριο, έγιναν οι άξονες, γύρω από τους οποίους περιστράφη, διεθνώς η συζήτηση για την προσαρμογή της μόνιμης εγκατάστασης στην ηλεκτρονική επιχειρηματικότητα¹¹⁰. Το ερώτημα για το αν τόποι εγκατάστασης των Internet Servers (στους οποίους φιλοξενούνται ιστότοποι και μέσω των οποίων ασκούν την ψηφιακή εμπορική τους δραστηριότητα οι επιχειρήσεις) συστήνουν μόνιμες εγκαταστάσεις υπό την ιδιότητά τους ως αυτόματα εργαλεία που λειτουργούν παράλληλα αυτά χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση, αναδείχθηκε έντονα από την δεκαετία του 90¹¹¹. Στη περίπτωση των μηχανών

¹⁰⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 161-162.

¹⁰⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 240., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹¹⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 240-241.

¹¹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 240.

παιχνιδιών όμως ο ΟΟΣΑ είχε δεχτεί πως υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, επειδή στα αυτόματα εργαλεία γινόταν η απαραίτητη συντήρηση, καθώς τόσο η έναρξη όσο και η διακοπή της λειτουργίας πραγματοποιούνταν από το εργατικό προσωπικό. Ο Internet Server στον αντίποδα λειτουργεί χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση. Γίνεται αντιληπτό πως ο Internet Server δεν ήταν εφικτό να εμπίπτει στην προϋφιστάμενη του 2003 ερμηνεία του ΟΟΣΑ, που είχε αποτυπωθεί στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης για την μόνιμη εγκατάσταση. Παρεμπιπτόντως οι σχετικές εκδόσεις των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ είχαν καταγραφεί πριν από την δημιουργία του διαδικτύου και την εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας, όταν οποιασδήποτε σχετικός φορολογικός προβληματισμός εξέλειπε.

Εν τέλει ο ΟΟΣΑ ερμήνευσε ειδικώς τα ζητήματα που σχετίζονται με τον Internet Server και την μόνιμη εγκατάσταση, ενσωματώνοντας την συγκεκριμένη ειδική ερμηνεία στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου. Ο ΟΟΣΑ ήδη από το 2003, με τις επίσημες προσθήκες των Ερμηνευτικών Σχολίων του επί του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής φορολογίας, ασχολήθηκε έντονα με το αν ο Internet Server δύναται να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Οι συγκεκριμένες προσθήκες έλαβαν χώρα με την Αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης το 2003¹¹². Το συγκεκριμένο καίριο ζήτημα εμφανίστηκε, μεταξύ άλλων, στην εσωτερική φορολογική επικαιρότητα το 2021 και το 2022 αναφορικά με τις εταιρίες παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Αντικείμενο της δικαστικής κρίσης αποτέλεσε το αν στοιχειοθετείται μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των εταιριών τυχερών παιγνίων με εγκατεστημένη φορολογική έδρα σε αλλοδαπό κράτος. Πολλές δημοφιλείς εταιρίες τέτοιου οικονομικού αντικειμένου επιλέγουν ως έδρα κράτη, όπως το κράτος της Μάλτας, προκειμένου να καρπωθούν τα φορολογικά πλεονεκτήματα που τους προσφέρουν. Περισσότερα για αυτό το θέμα θα αναλυθούν στη συνέχεια της παρούσας εργασίας¹¹³.

¹¹² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 243.

¹¹³ Βλ. Κεφάλαιο 5.

2.3 Η υπόθεση Pipeline και η σημασία της ως «προπομπός» στην δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο

Ευρέως γνωστή υπόθεση από την Ευρωπαϊκή νομολογία σχετικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι η υπόθεση Pipeline¹¹⁴, η οποία εστιάζει στο πρώτο συνθετικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή στο στοιχείο της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η υπό κρίση εγκατάσταση ήταν υπόγειες σωληνώσεις, που αποτελούνταν από αντλίες και βαλβίδες και χρησιμοποιούνταν για τη μεταφορά καυσίμων από την Ολλανδία στη Γερμανία. Στο Ανώτατο Φορολογικό Δικαστήριο της Γερμανίας το 1996, κρίθηκε το αν οι υπόγειοι σωλήνες συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση της ολλανδικής επιχείρησης στη Γερμανία. Οι Γερμανοί Δικαστές θεώρησαν πως υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της ολλανδικής επιχείρησης στην Γερμανία, έστω και χωρίς υπαλλήλους εκεί να τις συντηρούν και παρότι για τον χειρισμό των εν λόγω σωληνώσεων αξιοποιήθηκαν συστήματα ελέγχου εξ αποστάσεως. Μάλιστα η εκκίνηση της λειτουργίας των σωληνώσεων υλοποιούνταν μέσω υπολογιστών για να χορηγηθεί η απαραίτητη πίεση στη διαδικασία της μεταφοράς των καυσίμων στην Γερμανία και άρα υπό αυτό το πρίσμα υπήρχε εγκατάσταση του τύπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Την απόφαση περί ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης δεν επηρέασε το γεγονός πως η ολλανδική επιχείρηση δεν είχε υπαλλήλους στην Γερμανία και πως ο χειρισμός και η λειτουργία γινόταν εξ αποστάσεως με σύστημα ελέγχου, όπως αναφέρθηκε. Επίσης δεν δημιούργησε πρόβλημα πως την συντήρηση και επιδιόρθωση των σωληνώσεων αναλάμβαναν ανεξάρτητοι εργολάβοι στην Γερμανία, επειδή η σημασία έγκειται στο ποιος έχει τον έλεγχο και την κυριαρχία του εξοπλισμού ή της εγκατάστασης και όχι την κυριότητα επ' αυτών. Ο γερμανικός σταθμός άντλησης συνιστά συνεπώς μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, παρά το γεγονός ότι ελέγχεται από το εξωτερικό και δεν ανήκει κατά κυριότητα στην ολλανδική

¹¹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 250-251 βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 156-157 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

επιχείρηση¹¹⁵. Με αυτό τον τρόπο η ευρωπαϊκή νομολογία για πρώτη φορά διέυρνε την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, αφού πλέον η ανθρώπινη παρέμβαση και η διαμεσολάβηση επί της εγκατάστασης δεν ήταν απαραίτητη να συντρέχει σε απόλυτο βαθμό. Η νομική συνέπεια της μόνιμης εγκατάστασης είναι πως τα κέρδη της ολλανδικής επιχείρησης στη Γερμανία που συνδέονταν με το γερμανικό έδαφος θα φορολογούνταν από τη γερμανική Φορολογική Διοίκηση, λόγω της στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης. Δεν παράγονται κέρδη και κατ' επέκταση δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση για την επιχείρηση, αν απλά οι υπόγειες σωληνώσεις διέρχονται διάφορα κράτη χωρίς να καταλήγουν στα εδάφη αυτών. Η συγκεκριμένη νομολογία δύναται να αξιοποιηθεί, σε συνδυασμό με την διάταξη της εκάστοτε τιθέμενης σε εφαρμογή ΣΑΔΦ, υπέρ της επιχειρηματολογίας για φορολόγηση των κερδών που προκύπτουν από το φυσικό αέριο, το οποίο προέρχεται από ορισμένες χώρες και καταλήγει σε χώρες όπως η Ελλάδα.

Επιπρόσθετα ο ΟΟΣΑ όταν πρόσθεσε με τη σειρά του νεότερα Ερμηνευτικά Σχόλια για την μόνιμη εγκατάσταση, γενικότερα απέφυγε να διευρύνει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στο βαθμό που το έπραξε το Ανώτατο Φορολογικό Δικαστήριο της Γερμανίας στην υπόθεση Pipeline, στην οποία αναγνωρίστηκε μόνιμη εγκατάσταση χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση. Αν ο ΟΟΣΑ υιοθετούσε τότε τη κρίση του γερμανικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Pipeline για την μόνιμη εγκατάσταση, θα έθετε τις βάσεις για μια ανεξέλεγκτη δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμων εγκαταστάσεων σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό από ότι υπήρχε έως εκείνη την χρονική στιγμή. Η πρωτοβουλία του ΟΟΣΑ, με αφορμή και την υπόθεση Pipeline, περιορίστηκε στο ηλεκτρονικό εμπόριο και ειδικά στην υποδομή του Internet Server, για την οποία έπαψε να θεωρεί απαραίτητη την συνδρομή ανθρώπινης παρέμβασης προκειμένου να μπορεί να θεμελιωθεί μόνιμη εγκατάσταση, εάν βέβαια παράλληλα εκπληρώνονται και τα υπόλοιπα κριτήρια. Επίσης η υπόθεση Pipeline ανέδειξε το πως για να καταστεί δυνατή η ύπαρξη μόνιμης

¹¹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 250-251., βλ. και τις εκεί παραπομπές., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 156-157., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

εγκατάστασης πρέπει το ενδιαφέρον να εστιαστεί στο ποιος έχει στη διάθεσή του τον τεχνολογικό εξοπλισμό και όχι στο ποιος τον έχει στην κυριότητά του.

Συνοψίζοντας, η υπόθεση Pipeline αποτέλεσε «σταθμό» στην διασαφήνιση του κριτηρίου της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, καθώς η σημασία του συγκεκριμένου εννοιολογικού στοιχείου εστιάζει στο να βρίσκεται η εγκατάσταση στη διάθεση της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να κρίνεται ως ελάχιστης βαρύτητας η πληροφορία για το αν ανήκει η εγκατάσταση στην κυριότητα της επιχείρησης. Καινοτόμα κρίση ύψιστης σημασίας αποτέλεσε αδιαμφισβήτητα και η δυνατότητα να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση χωρίς την ύπαρξη ανθρώπινης παρέμβασης, χαρακτηριστικό που ισχύει κατά κόρον στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία. Τα πορίσματα της υπόθεσης Pipeline εκμεταλλεύτηκε ο ΟΟΣΑ για να ερμηνεύσει ειδικώς την δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, που ασκείται κυρίως μέσω άυλων ιστοσελίδων και μέσω ενσώματων διακομιστών διαδικτύου (Internet Servers).

Κεφάλαιο 3. Ειδικά ζητήματα του Internet Server (διακομιστή διαδικτύου) ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος με παράλληλες αναφορές και στα websites (ιστοσελίδες)

3.1 Οι έννοιες του διακομιστή διαδικτύου (Internet Server), του παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) και της ιστοσελίδας (website)

Για να γίνουν αντιληπτές οι διαστάσεις του κύριου θέματος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, δηλαδή αν ο τόπος που βρίσκεται ο Internet Server είναι επιδεκτικός χαρακτηρισμού ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, χρήσιμο είναι να προηγηθεί σύντομη εννοιολογική επεξήγηση του Internet Server, του παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου και του ιστοτόπου¹¹⁶.

Ο server (εξυπηρετητής ή διακομιστής) μπορεί να ορισθεί ως ένας κεντρικός υπολογιστής που περιέχει τεράστιους σκληρούς δίσκους, έχει υλική υπόσταση και σε αυτόν είναι, παράλληλα, αποθηκευμένα άυλα στοιχεία υπό τη μορφή δεδομένων και λογισμικών, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι ιστότοποι (sites web), αλλά και στοιχεία τα οποία υποβοηθούν στη φιλοξενία του ιστοτόπου (software). Ο server έχει εξωτερικά την υλική μορφή εξοπλισμού πληροφορικής και λόγω της σύνδεσής του με άλλους servers είναι σε θέση να παρέχει στον πελάτη πρόσβαση στο διαδίκτυο (Internet). Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα της χορήγησης πρόσβασης στο Internet (Προμηθευτές Υπηρεσιών Διαδικτύου ή Internet Service Providers) διαθέτουν servers, στους οποίους παραχωρούν, έναντι αντιτίμου, χώρο φιλοξενίας ιστοτόπου στην οποιαδήποτε ενδιαφερόμενη επιχείρηση. Ο ιστότοπος/ιστοσελίδα (website) είναι ασώματο (άυλο) αγαθό, ουσιαστικά ένα λογισμικό, το οποίο «φιλοξενούμενο»

¹¹⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 242.

(αποθηκευμένο) σε ένα server είναι σε θέση να παρουσιάσει, μέσα από τη λειτουργία τεχνικών μέσων, τα στοιχεία που περιέχει στο δίκτυο. Το δίκτυο ορίζεται ως ειδικός μοναδικός χώρος που διαθέτει κάποιος για να εκθέσει τις προσωπικές του σελίδες στον παγκόσμιο ιστό. Συνήθως οι ιστότοποι φιλοξενούνται και εξυπηρετούνται από μεγάλους servers επιχειρησιακούς ή και των παροχών δικτύων¹¹⁷.

Σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν στη ψηφιακή οικονομία και για αυτό, πρέπει επίσης προκαταρκτικά να διευκρινισθεί και ο ρόλος που παίζουν, οι φορείς παροχής υπηρεσιών που δραστηριοποιούνται στο διαδίκτυο (ή σε άλλης μορφής τηλεπικοινωνιακά δίκτυα). Παρέχουν υπηρεσίες όπως υπηρεσίες πρόσβασης, δηλαδή σύνδεσης σε δίκτυο, π.χ. στο Internet (Access Provider), αλλά και υπηρεσίες φιλοξενίας (Host Provider)¹¹⁸. Το hosting συνίσταται σε αποθήκευση στον Internet Server (διακομιστή διαδικτύου), τον οποίο ο φορέας παροχής φιλοξενίας (Host Provider) «έχει στη διάθεσή του», των πληροφοριών που ο ενδιαφερόμενος (π.χ. μια επιχείρηση) επιθυμεί να διοχετεύσει στο δίκτυο, με τη μορφή του διαδικτυακού τύπου / ιστοτόπου (web site). Επομένως, ο ιστότοπος που αντιστοιχεί στην ηλεκτρονική διεύθυνση, για να παρουσιάσει τις πληροφορίες στο διαδίκτυο, πρέπει να υποστηρίζεται τεχνολογικά από διακομιστή διαδικτύου. Για το λόγο αυτό υπάρχουν οι Host Providers και οι Service Providers που παρέχουν εν γένει διαδικτυακές υπηρεσίες (Internet Service Providers, ISP). Πέρα από τη πρόσβαση στο διαδίκτυο και τη φιλοξενία ιστοσελίδων (hosting) άλλες διαδικτυακές υπηρεσίες που παρέχουν δύναται να είναι η αποστολή και η λήψη μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και η φιλοξενία ομάδων συζητήσεων. Οι φορείς παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) που αποκαλούνται και «Προμηθευτές Υπηρεσιών Διαδικτύου» είναι επιχειρήσεις ανεξάρτητες από εκείνες που εμπορεύονται μέσω ιστοσελίδων – ιστοτόπων. Οι φορείς παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) διαθέτουν διακομιστές (servers), στους οποίους παραχωρούν, έναντι αμοιβής, χώρο φιλοξενίας ιστοτόπων στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Δεν αποκλείεται, βέβαια, μια επιχείρηση να διαθέτει τα κεφάλαια, ώστε,

¹¹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 168-169.

¹¹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 169., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

χάριν ιδιόκτητου server, να εξασφαλίζει, για την ίδια την πρόσβασή της και άλλες υπηρεσίες στο διαδίκτυο¹¹⁹.

3.2 Τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για τη φορολόγηση του e-commerce (ηλεκτρονικού εμπορίου)

Το ενδιαφέρον του ΟΟΣΑ στράφηκε στα τέλη του 20^{ου} αιώνα προς τη φορολόγηση εισοδημάτων του ηλεκτρονικού εμπορίου, εκκινώντας την συζήτηση και ερευνώντας αν οι Internet Servers και οι ιστότοποι μπορούν να στοιχειοθετήσουν μόνιμες εγκαταστάσεις, επειδή αντικαθιστούν τις κλασικές έννοιες των ενδιάμεσων του παραδοσιακού εμπορίου, όπως των χονδρεμπόρων και τους λιανεμπόρων. Ετέθησαν από τον ΟΟΣΑ και έγινε προσπάθεια να απαντηθούν όλα τα ερωτήματα για το αν πληρούνται τα τρία εννοιολογικά στοιχεία (δηλαδή εγκατάσταση επιχείρησης, γεωγραφική και χρονική σταθερότητα και άσκηση, μέσω της εγκατάστασης, της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης) που συνθέτουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Επιπλέον αναλύθηκε και το ενδεχόμενο να αποτελεί ο Internet Server ή/και ο ιστότοπος εξαρτημένο όργανο (αντιπρόσωπο) της επιχείρησης¹²⁰. Ο ΟΟΣΑ σύστησε από την Υπουργική Διάσκεψη στην Ottawa, στις 8 Οκτωβρίου 1998, (OCDE: *Electronic Commerce: «Taxation Framework Conditions, A borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce»*, Ottawa, 8 Oct. 1998) την Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα εργασίας no 1 της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ, με θέμα την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο¹²¹.

Το έτος 1996 επιχειρήθηκε να δοθεί απάντηση στο συγκεκριμένο ζήτημα από το Υπουργείο Οικονομικών της Αυστρίας. Σύμφωνα με το αυστριακό Υπουργείο, αγγλική

¹¹⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 169-170, βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 20-21.

¹²⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 173.

¹²¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 243 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

επιχείρηση που προτείνει τη πώληση των αγαθών της μέσω ιστοτόπου, ο οποίος φιλοξενείται σε Internet Server που κατέχει ή μοιράζεται με άλλη επιχείρηση και ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Αυστρία, μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση της αγγλικής επιχείρησης στην Αυστρία¹²². Για την στοιχειοθέτηση της μόνιμης εγκατάστασης πρέπει όμως ο Internet Server να κατέχεται από την αγγλική επιχείρηση, όπως και γινόταν, και όχι να φιλοξενείται ο ιστότοπός της μισθώνοντας εκείνη χώρο εντός του Internet Server που είναι και το σύνηθες φαινόμενο, όπως επισημάνθηκε ανωτέρω με τις υπηρεσίες που παρέχουν οι εταιρίες ISP. Από την άλλη, το έτος 1998, το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ θεωρούσε ότι ένας server δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, γιατί οι δραστηριότητες του περιορίζονται σε αυτές του άρθρου 5 παρ. 4^α της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, οι οποίες είναι η χρήση εγκαταστάσεων με μόνους σκοπούς την αποθήκευση, την έκθεση ή την παράδοση εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση και συνιστούν εξαίρεση από τη μόνιμη εγκατάσταση. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, για το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, τα κράτη όπου είναι εγκατεστημένοι τέτοιοι εξοπλισμοί δεν δικαιούνται να φορολογήσουν τα εισοδήματα που γεννιούνται από συναλλαγές δια μέσου αυτών. Άρα τα εισοδήματα αυτά μπορούν να φορολογηθούν μόνο στο κράτος έδρας της επιχείρησης, βάσει της αρχής της παγκοσμιότητας ή της απεριόριστης φορολογίας. Έτσι το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, σε αντίθεση με το αντίστοιχο Υπουργείο της Αυστρίας, δεν ερμήνευσε το 1998 θετικά την αναγνώριση των servers ως μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης¹²³.

Μέχρι το 2003, που έλαβε χώρα η αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, δεν υπήρχε ρητή αναφορά στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Για αυτό, είχε διερευνηθεί εάν ισχύει το ενδεχόμενο ο server να πληροί την πρώτη προϋπόθεση της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή αυτό της επιχειρηματικής εγκατάστασης, εμπίπτοντας στην πρόβλεψη του αυτόματου εργαλείου. Όμως η καταφατική θέση απορριπτόταν με την εξής ένσταση:

¹²² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 241 και 242., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹²³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 372., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Από τα παραδείγματα των αυτόματων εργαλείων που ο ίδιος ΟΟΣΑ παρέθετε (αυτόματοι διανομείς, μηχανές παιχνιδιών κτλ.) προέκυπτε ότι τότε ο ΟΟΣΑ, αναφερόταν σε στοιχειώδη μηχανήματα, με περιορισμένη εδαφική εμβέλεια που δεν είναι προσβάσιμα εξ αποστάσεως, από χώρα διαφορετική από αυτήν που βρίσκεται ο χρήστης, σε αντίθεση με αυτό που συμβαίνει με τον server¹²⁴. Η δεύτερη ένσταση που εμπόδιζε πριν το 2003 τον server να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση ήταν η απουσία της αναγκαίας ανθρώπινης παρέμβασης. Προκειμένου να θεωρηθεί ένα αυτόματο εργαλείο ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, παρατηρήθηκε ότι χωρούσαν στα Σχόλια του ΟΟΣΑ περί αυτόματου εργαλείου, περισσότερες αντικρουόμενες μεταξύ τους ερμηνείες, που τάσσονταν υπέρ, αλλά και κατά της αναγκαίας ανθρώπινης παρέμβασης. Είναι χαρακτηριστικό ότι ο ΟΟΣΑ παρουσιάστηκε πολύ επιφυλακτικός το 2000, κρίνοντας ότι σε περίπτωση που η ανθρώπινη παρέμβαση ερμηνευόταν ως αναγκαίος όρος για την εξομοίωση του «αυτόματου εργαλείου» με μόνιμη εγκατάσταση, τούτο θα συνεπαγόταν την έρευνα τριών επιμέρους ζητημάτων: της δυνατότητας ανθρώπινης παρέμβασης από χώρα διαφορετική από αυτήν που βρίσκεται ο server, την έρευνα του εάν είναι μισθωτός ή όχι ο παρεμβαίνων και του βαθμού της ανθρώπινης παρέμβασης¹²⁵.

Το έτος 2003 λοιπόν ο ΟΟΣΑ ερμήνευσε ειδικώς, μέσω της αναθεώρησης των Ερμηνευτικών του Σχολίων στο άρθρο 5 (περί μόνιμης εγκατάστασης) της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας και του κεφαλαίου, την περίπτωση του τόπου όπου βρίσκεται ένας Internet Server και την σχέση που μπορεί να έχει με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στη φορολογία εισοδήματος¹²⁶. Δόθηκε θετική απάντηση για τον Internet Server, αλλά τούτο υπό αυστηρές προϋποθέσεις.

¹²⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 175-176., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹²⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 176., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹²⁶ OECD, (2012), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24, βλ. για την πιο πρόσφατη αναθεώρηση: OECD, (2017), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

3.3 Ο ιστότοπος δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης με βάση τα τρία εννοιολογικά στοιχεία

Σε πρώτο στάδιο σχετικά με τους ιστότοπους, ο ΟΟΣΑ απορρίπτει ότι ο ιστότοπος συγκεντρώνει τα τρία εννοιολογικά στοιχεία που κλασικά συνθέτουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή εγκατάσταση επιχείρησης, που είναι γεωγραφικά και χρονικά σταθερή και άσκηση μέσω αυτής της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης¹²⁷.

Πρωταρχικό πρόβλημα τίθεται για τον γεωγραφικό προσδιορισμό του ιστοτόπου και εάν αυτός θα εκλαμβάνεται ή όχι ως ευρισκόμενος στο εσωτερικό ενός server και επομένως, στην τοποθεσία της υλικής εγκατάστασης του server¹²⁸. Ο γεωγραφικός εντοπισμός του ιστοτόπου είναι καθοριστικό στοιχείο, για να κριθεί η ύπαρξη του πρώτου εννοιολογικού στοιχείου της μόνιμης εγκατάστασης, αυτού της επιχειρηματικής εγκατάστασης. Η εκδοχή ότι ο ιστότοπος είναι υλικά εγκατεστημένος στον τόπο του Internet Server, δεν έγινε αποδεκτή από τον ΟΟΣΑ, διότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης συνδέεται με ενσώματα (υλικά) στοιχεία που βρίσκονται σε ένα έδαφος¹²⁹. Πάντως το έτος 1998, οι αντιπρόσωποι του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας πρότειναν να μπορεί ένας ιστότοπος να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, αρκεί να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η δυνατότητα να συμβάλλεται με τον πελάτη¹³⁰. Επομένως κατά τον ΟΟΣΑ, από τη στιγμή που ο ιστότοπος δεν αντιπροσωπεύει ενσώματα ιδιοκτησία, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη

¹²⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 170-171.

¹²⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 171., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹²⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 171.

¹³⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 241., βλ. και τις εκεί παραπομπές., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 270., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

εγκατάσταση¹³¹, έστω και εάν αυτός είναι το σημείο επαφής του πελάτη με την επιχείρηση. Ο ΟΟΣΑ, ρητώς πλέον, αναφέρεται στην έλλειψη φυσικής παρουσίας του ιστοτόπου, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι αυτός είναι αδύνατο να θεμελιώσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης. Αυτό ορίστηκε ρητά από τον ΟΟΣΑ το 2003, στα Ερμηνευτικά του Σχόλια¹³². Άρα γίνεται δεκτό από τον ΟΟΣΑ ότι ένας ιστότοπος δεν είναι δυνατόν να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, ούτε είναι δυνατόν μια συμφωνία για φιλοξενία σε ιστοσελίδα να δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση που ασκεί τις εμπορικές της δραστηριότητες μέσω της συγκεκριμένης ιστοσελίδας¹³³.

3.4 Το στοιχείο της υλικότητας στον Internet Server

Πρωταρχικά σχετικά με τον server, ερευνήθηκε από τον ΟΟΣΑ εάν ο τόπος που λειτουργεί ένας server μπορεί να αποτελέσει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής εγκατάστασης. Πέραν του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικής εγκατάστασης, θα πρέπει να υπάρχει η απαιτούμενη σταθερότητα (από γεωγραφική και χρονική άποψη) και να επιτελούνται μέσω του server οι κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης εν όλω ή εν

¹³¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 172., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹³² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 172., βλ. και OECD, (2012), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2010, no 42.2. και no 42.3, 2003. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24., βλ. και OECD, (2017), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 123, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 271.

¹³³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 172., βλ. και OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, σελ. 7 no 17, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>, βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 271.

μέρει¹³⁴. Για την συνδρομή του στοιχείου της εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων πρέπει να διαπιστωθεί, στην εκάστοτε περίπτωση, το στοιχείο της υλικότητας, δηλαδή της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης, παρά την απουσία ή την ελάχιστη παρουσία ανθρώπινης παρέμβασης για τη λειτουργία της εν λόγω εγκατάστασης, η οποία όμως πρέπει να είναι στη διάθεση της επιχείρησης¹³⁵.

Ο ΟΟΣΑ επισήμανε λοιπόν πως ο Internet Server, μέσω του οποίου η επιχείρηση προσεγγίζει το αγοραστικό της κοινό και συναλλάσσεται μαζί του, χαρακτηρίζεται από υλική υπόσταση, αναγνωρίζοντας έτσι τη φυσική παρουσία της επιχείρησης σε ένα κράτος παρά την έλλειψη της ανθρώπινης παρέμβασης στην λειτουργία του server, που βρίσκεται στην διάθεσή της και για λογαριασμό της. Ο Internet Server διαθέτει υλική και ενσώματη υποδομή σε αντίθεση με τους ιστοτόπους, οι οποίοι περιλαμβάνουν αποκλειστικά άυλα στοιχεία. Για αυτόν τον λόγο ο server είναι γνωστός και ως «υλικός server», ενώ ο ιστότοπος χαρακτηρίζεται ως «εικονικός server»¹³⁶. Εντός του Internet Server «περιέχονται» άυλα στοιχεία, μεταξύ των οποίων και φιλοξενούμενοι ιστοτόποι, καθιστώντας έτσι τον Internet Server αναγκαίο εξοπλισμό της Κοινωνίας της Πληροφορίας. Στο ενσώματο στοιχείο του Internet Server στάθηκε συνεπώς ο ΟΟΣΑ, καθώς εντόπισε σε αυτόν υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία, προκειμένου να εκκινήσει τη συζήτηση περί δυνατότητας στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης στον τόπο όπου βρίσκεται¹³⁷ και να θέσει τις βάσεις για την φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από το ηλεκτρονικό εμπόριο.

¹³⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 258.

¹³⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 258 – 262 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹³⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹³⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174., βλ. και OECD, (2012), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2010, no 42.2., 2003. <https://read.oecd->

Ο ΟΟΣΑ παράλληλα ανεξαρτητοποιώντας και «απαγκριστρώνοντας» την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης από την ανθρώπινη παρέμβαση στην περίπτωση του Internet Server, διεύρυνε σε αισθητό έως τότε βαθμό το εννοιολογικό περιεχόμενό της. Η απάντηση του ΟΟΣΑ ήταν αρνητική στο κρίσιμο ερμηνευτικό θέμα της αναγκαιότητας ανθρώπινης παρέμβασης για την έναρξη λειτουργίας, τον έλεγχο και τη συντήρηση του server, ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης¹³⁸. Συγκεκριμένα, ο ΟΟΣΑ, στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος, ορίζει σε σχέση με έναν εξοπλισμό πληροφορικής ότι αυτός είναι δυνατόν να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, «έστω κι αν κανείς από το προσωπικό αυτής δεν είναι απαραίτητος σε αυτό το μέρος για την εκμετάλλευση του εξοπλισμού. Η παρουσία του προσωπικού δεν είναι απαραίτητη για να θεωρείται ότι μια επιχείρηση ασκεί εξ ολοκλήρου ή εν μέρει τη δραστηριότητά της σ' ένα μέρος, εάν πραγματικά δεν απαιτείται προσωπικό για να ασκήσει σ' αυτό τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες. Αυτό το συμπέρασμα εφαρμόζεται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, με τον ίδιο τρόπο που εφαρμόζεται σε άλλες δραστηριότητες, εντός των οποίων ένας εξοπλισμός λειτουργεί αυτόματα π.χ. ένας σταθμός αυτόματης άντλησης που χρησιμοποιείται για την εκμετάλλευση φυσικών πόρων».¹³⁹ Ο ΟΟΣΑ διαφοροποίησε την περίπτωση του Internet Server, μέσω του οποίου ασκείται το ηλεκτρονικό εμπόριο, από τις περιπτώσεις που εστιάζεται το ενδιαφέρον στην ύπαρξη ανθρώπινης παρέμβασης με τη μορφή της απασχόλησης εργατικού προσωπικού από την επιχείρηση, για τη στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Διαχωρίστηκε λοιπόν στην περίπτωση του Internet Server η παράμετρος της ανθρώπινης παρέμβασης ρητά από τον ΟΟΣΑ και έτσι καθίσταται πλέον, από το 2003, κι εντεύθεν, αλυσιτελής η έρευνα των ερωτημάτων που

[ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24)

¹³⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174-175., βλ. και OECD, (2017), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 127, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹³⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 175., βλ. και OECD, (2017), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 127, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

αποτυπώνονται στην αρχή του παρόντος Κεφαλαίου και είχαν ανακύψει μέχρι τότε χρονικά, δηλαδή το εάν ο Internet Server εμπίπτει στην έννοια του αυτόματου εργαλείου και εάν καθίσταται συναφώς αναγκαία ή όχι η ανθρώπινη παρέμβαση¹⁴⁰.

Στη συνέχεια η έρευνα του ΟΟΣΑ εστίασε στο καθοριστικό κριτήριο της ύπαρξης εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δηλαδή στο εάν ο server πρέπει να είναι στη διάθεση της επιχείρησης που ασκεί ηλεκτρονικό εμπόριο¹⁴¹. Η απάντηση είναι καταφατική. Το σύνηθες συμβαίνει στην εμπορική πρακτική είναι το δικαίωμα της κυριότητας του Internet Server να το ασκεί η επιχείρηση του Παρόχου Υπηρεσιών Διαδικτύου (επιχείρηση ISP), η οποία είναι διαφορετική από την επιχείρηση που εμπορεύεται μέσω διαδικτύου¹⁴². Σε αυτήν την περίπτωση, η καταβαλλόμενη αμοιβή από την επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο διαδίκτυο, στον εν λόγω πάροχο ISP είναι δυνατόν να υπολογίζεται βάσει συμφωνίας ανάλογα με την ποσότητα χώρου στο δίσκο του server που χρησιμοποιείται, για να αποθηκευτεί το λογισμικό και τα απαιτούμενα ηλεκτρονικά δεδομένα του ιστοτόπου της επιχείρησης. Όμως, τούτο δε συνεπάγεται ότι ο server τίθεται στη διάθεση της επιχείρησης, στην οποία ανήκει ο ιστότοπος. Δεν προκύπτει, κατά την ρητή θέση του ΟΟΣΑ από το 2003 και έπειτα, πως η ασκούμενη ηλεκτρονική εμπορική δραστηριότητα επιχείρηση ή η επιχείρηση που μετέχει στη ψηφιακή οικονομία, έχει στη διάθεσή της τον server όταν εκείνη καθορίζει στον ISP πως ο ιστότοπός της θα φιλοξενείται σε συγκεκριμένο Internet Server που βρίσκεται σε ιδιαίτερο μέρος¹⁴³.

¹⁴⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 175 και 176.

¹⁴¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 176.

¹⁴² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 176 και 177.

¹⁴³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 177., βλ. και OECD, (2012), *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2010, no 42.3, 2003, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24 , βλ. και OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 124,

Συμπερασματικά, καταρχάς, μπορεί ο τόπος που βρίσκεται ένας Internet Server να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος, ακόμη και χωρίς την ανθρώπινη παρέμβαση επ' αυτού, ωστόσο πρέπει να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης και να τον κατέχει ολοκληρωτικά, μιας και δεν αρκεί η κατάρτιση συμβολαίου «φιλοξενίας» από εκείνη για να βρίσκεται η ιστοσελίδα της σε συγκεκριμένο χώρο του Internet Server, ο οποίος συνήθως ανήκει σε επιχείρηση ISP που τον διαχειρίζεται. Παράλληλα είναι αναγκαίο, πάντα με γνώμονα τα υπό κρίση πραγματικά περιστατικά, ο Internet Server να φιλοξενεί τον ιστότοπο της επιχείρησης και να μην χρησιμοποιείται κυρίως για την ψηφιακή μεταφορά πληροφοριών και δεδομένων, εξαιρουμένων όμως των επιχειρήσεων με αποκλειστική επιχειρηματική δραστηριότητα την μεταφορά πληροφοριών και δεδομένων. Είναι απαραίτητο ο Internet Server να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, λόγου χάριν είτε να της ανήκει κατά κυριότητα ή να βρίσκεται στην κατοχή της με κάποιον τρόπο, είτε μέσω μίσθωσης και εκμετάλλευσής του, είτε ακόμη και να τον κατέχει παράνομα¹⁴⁴, για να μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση εφόσον εκπληρώνονται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις, η ανάλυση των οποίων έπεται.

3.5 Το στοιχείο της σταθερότητας στον Internet Server

Αναφορικό με το δεύτερο εννοιολογικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή αυτό της γεωγραφικής και της χρονικής σταθερότητας¹⁴⁵, οι διευκρινίσεις του ΟΟΣΑ περιορίζονται στο ότι αρκεί το γεωγραφικό αμετάθετο του Internet Server, που

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁴⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 177., βλ. και OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 11, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁴⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 178-180 βλ. και τις εκεί παραπομπές, επίσης βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 262-264 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

προκύπτει εκ των πραγμάτων για ένα καθορισμένο επαρκές χρονικό διάστημα. Δεν συνιστά αρνητική προϋπόθεση το αν δύναται ο Internet Server να μετακινηθεί, καθώς ενδιαφέρει πρωτίστως το εν τοις πράγμασι εδαφικώς αμετάθετο για ορισμένο χρονικό διάστημα. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ ορίζεται ρητά πως ένας εξοπλισμός πληροφορικής σε κάποιον συγκεκριμένο τόπο δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, παρά μόνο υπό τον όρο ότι είναι σταθερός. Για να αποτελέσει ένας server, σταθερή επιχειρηματική εγκατάσταση, θα πρέπει να εγκαθίσταται σε ορισμένο μέρος για επαρκές χρονικό διάστημα, ώστε να θεωρηθεί σταθερός, σύμφωνα με την έννοια¹⁴⁶ όσων επισημάνθηκαν στο Κεφάλαιο 2 περί της εν γένει απαιτούμενης σταθερότητας της μόνιμης εγκατάστασης. Η γεωγραφική διάσταση της σταθερότητας στη μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει απόλυτο χαρακτήρα, άρα αρκεί ο server να παραμένει σε ιδιαίτερο μέρος έστω κι αν δεν είναι σε μόνιμη βάση υλικά εγκατεστημένος στο έδαφος¹⁴⁷.

Ο ΟΟΣΑ, για την χρονική σταθερότητα της μόνιμης εγκατάστασης δεν διατύπωσε στα Ερμηνευτικά του Σχόλια ειδική ερμηνεία για τον Internet Server, καθώς αρκέστηκε απλώς στην αόριστη έννοια «επαρκές χρονικό διάστημα», παραπέμποντας παράλληλα στα γενικότερα Ερμηνευτικά Σχόλια του άρθρου 5 για την έννοια της σταθερότητας¹⁴⁸. Εξαιτίας αυτού, ο πιο σημαντικός παράγοντας τη χρονικής σταθερότητας του server είναι το ιδιαίτερο αντικείμενο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω αυτού. Η χρονική διάσταση υπάρχει εφόσον η εγκατάσταση δεν έχει αμιγώς προσωρινό χαρακτήρα¹⁴⁹. Για αυτό και στις ΣΑΔΦ, όπως για παράδειγμα στην Ελληνονορβηγική και στην Ελληνοιρλανδική, εντοπίζονται χρονικά διαστήματα ακόμη και κάτω των δώδεκα μηνών, ως ικανά να δικαιολογήσουν το στοιχείο της μονιμότητας

¹⁴⁶ OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 125, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁴⁷ OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, para 1, no 21, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁴⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180.

¹⁴⁹ OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, para 1, no 28, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

στην εγκατάσταση μιας επιχείρησης, πάντα σε σχέση με τη φύση της δραστηριότητας που ασκείται μέσω αυτής¹⁵⁰. Ο ΟΟΣΑ άλλωστε ρητώς αποδέχεται τη μονιμότητα της εγκατάστασης στην περίπτωση, όπου η ιδιαίτερη φύση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης δεν απαιτούσε μεγαλύτερη διάρκεια¹⁵¹. Αυτό που εξάγεται από τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ σχετικά με το άρθρο 5 για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι πως προκειμένου να διαπιστωθεί με εγκυρότητα το επαρκές χρονικό διάστημα μιας εγκατάστασης γενικότερα αλλά και για έναν Internet Server ειδικότερα ώστε να χαρακτηριστεί ως μόνιμη, πρέπει να ληφθεί υπόψη το τρίτο εννοιολογικό στοιχείο που είναι η ιδιαίτερη φύση και το αντικείμενο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που ασκούνται μέσω της υπό εξέταση υποδομής.

3.6 Η φύση της ασκούμενης δραστηριότητας μέσω του Internet Server

Για το τρίτο εννοιολογικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης λοιπόν¹⁵², απαιτείται να εξεταστεί επί της ουσίας η φύση των δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω του Internet Server. Εκείνο που προέχει για να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση ο Internet Server είναι όχι μόνο να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, όπως επισημάνθηκε, αλλά και να υλοποιείται μέσω αυτού η κύρια επιχειρηματική της δραστηριότητα εν όλω ή εν μέρει¹⁵³. Οι κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης εξετάζονται πάντα κατά περίπτωση. Έτσι, χωρίς αμφιβολία, η εκμετάλλευση των servers από χορηγούς υπηρεσιών Internet (ISP), στους οποίους αυτοί ανήκουν, αποτελεί άσκηση, τουλάχιστον εν μέρει, της δραστηριότητάς τους, δεδομένου ότι μεταξύ των άλλων κυρίων υπηρεσιών που παρέχουν στους πελάτες τους, συγκαταλέγεται και η «φιλοξενία» ιστοσελίδων,

¹⁵⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180.

¹⁵¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180.

¹⁵² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180-183., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 264-267.

¹⁵³ OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 126, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

προκειμένου να επιτευχθεί η σύνδεση των πελατών τους στο Internet¹⁵⁴. Ο ΟΟΣΑ επίσης αποκλείει τις δραστηριότητες που έχουν βοηθητικό ή προπαρασκευαστικό ή άλλο ελάχιστο σημασίας χαρακτήρα από την εξίσωση της μόνιμης εγκατάστασης. Στην υπόθεση Pipeline για παράδειγμα, για την οποία έγινε λόγος στο 2^ο Κεφάλαιο, λόγω του ότι η κύρια δραστηριότητα της ολλανδικής επιχείρησης ήταν η μεταφορά πετρελαίου μπόρεσε να γίνει δεκτή από τους Γερμανούς Δικαστές η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασής της στο γερμανικό έδαφος, μέσω των υπόγειων σωληνώσεων μεταφοράς πετρελαίου στο κράτος της Γερμανίας.

Ετέθη έντονος προβληματισμός στην συζήτηση για τον Internet Server, ο οποίος είναι στη διάθεση μιας επιχείρησης «κυβερνο-εμπόρου»¹⁵⁵, η οποία δηλαδή δραστηριοποιείται στην πώληση προϊόντων μέσω του Internet, ασκώντας ηλεκτρονικό εμπόριο και μετέχοντας στην ψηφιακή οικονομία. Για να αποφανθεί κανείς για το εάν ο Internet Server είναι μόνιμη εγκατάσταση του εν λόγω «κυβερνο-εμπόρου», πρέπει να εξετάσει τη φύση των δραστηριοτήτων που ασκούνται με τη βοήθεια του server και να τις συγκρίνει με τις γενικές και συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Το ίδιο ισχύει και για έναν server που κατέχεται από μια επιχείρηση - πάροχο τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου¹⁵⁶, περίπτωση που εξετάζεται αναλυτικότερα στο Κεφάλαιο 5.

Άρα δεν επαρκεί για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης γενικά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, ο Internet Server και κατ' επέκταση οι ψηφιακές πλατφόρμες που φιλοξενεί να αξιοποιούνται αποκλειστικά για έκθεση καταλόγου προϊόντων ή για μεταφορά/παροχή πληροφοριών ή για διαφημιστικούς λόγους στους πιθανούς πελάτες, καθώς αυτές οι

¹⁵⁴ OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, no 130, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁵⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 181 βλ. και τις εκεί παραπομπές. Ο όρος «κυβερνο-έμπορος» χρησιμοποιείται ως δηλωτικός του γαλλικού όρου «cyber-marchand» στο: OECD, *Commentaires sur l'article 5 Concernant la définition de l'établissement stable*, 2017, no 130, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_01d7377e-fr#page55

¹⁵⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 181.

δραστηριότητες είναι απλώς επικουρικές¹⁵⁷ ως προς την πώληση προϊόντων και δεν εμπίπτουν στην κύρια δραστηριότητα του κυβερνο-εμπόρου που είναι η εκπλήρωση της πώλησης. Αντίθετα όταν αξιοποιείται ο Internet Server για την κατάρτιση της σύμβασης, για την διαχείριση της πληρωμής και για την εξόφληση και την εξ αποστάσεως παράδοση τότε με το συγκεκριμένο πλήθος στοιχείων συντίθεται μια κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα, που δεν θεωρείται απλώς προπαρασκευαστική ή βοηθητική¹⁵⁸. Στη περίπτωση του Internet Server, το συνήθως συμβαίνον είναι οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω αυτού να είναι η διαφήμιση ή η μεταφορά πληροφοριών, με αποτέλεσμα να μην δύναται τότε να διαπιστωθεί η άσκηση κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι παραδείγματος χάριν η αγοραπωλησία και η ολοκλήρωση της σύμβασης. Επικουρικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στην κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης συνιστούν, κατά τα συνήθη φαινόμενα, λοιπόν οι διαφημίσεις που εμφανίζονται σε έναν φιλοξενούμενο στον Internet Server ιστότοπο. Οι διαφημίσεις περιέχουν συνήθως εκθέσεις με τους καταλόγους των προϊόντων ή παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σε πελάτες¹⁵⁹.

Η φύση της δραστηριότητας που ασκείται μέσω του Internet Server πρέπει συμπερασματικά να εξετάζεται πάντοτε κατά περίπτωση (in concreto) σε σύγκριση με την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Υπό αυτό το πρίσμα είναι δυνατόν μέσω του Internet Server να ασκείται κύρια δραστηριότητα και όχι βοηθητική, εάν ο Internet Server λειτουργεί σαν δίαυλος γραμμών επικοινωνιών και η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι η επικοινωνία και η μεταφορά των πληροφοριών. Επιπρόσθετα στο ίδιο πλαίσιο, είναι εφικτή η στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης όταν σε μια διαφημιστική εταιρία ο Internet Server χρησιμοποιείται για κύριους διαφημιστικούς σκοπούς, με αποτέλεσμα να προκύπτει ταύτιση της δραστηριότητας που φέρεται εντός

¹⁵⁷ OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, no 130, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁵⁸ OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, no 130, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁵⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 182.

του Internet Server με την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Συνεπώς στην περίπτωση που η υπό εξέταση επιχείρηση ανήκει στον διαφημιστικό κλάδο, τότε ο Internet Server δύναται να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάστασή της αν παρέχονται μέσω αυτού διαφημιστικές υπηρεσίες στους πελάτες της.

Ως επί το πλείστον, ο κύριος σκοπός των επιχειρήσεων που ασκούν ηλεκτρονικό εμπόριο είναι η πώληση των προϊόντων τους και η παροχή των υπηρεσιών τους και όχι τόσο η μεταφορά δεδομένων και πληροφοριών. Οι συνηθέστερες λειτουργίες που σχετίζονται με την διαδικασία της πώλησης ή της παροχής υπηρεσιών είναι η σύναψη της σύμβασης με τον πελάτη, η διαχείριση της πληρωμής και η αυτόματη παράδοση προϊόντων μέσω του εξοπλισμού. Αν οι συγκεκριμένες λειτουργίες επιτελούνται μέσω του Internet Server, μέσω της ιστοσελίδας δηλαδή που φιλοξενείται σε αυτόν, τότε ο Internet Server θεμελιώνει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, καθώς ασκείται μέσω αυτού το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης που πραγματοποιεί ηλεκτρονικό εμπόριο. Επειδή όμως η λειτουργικότητα του Internet Server ποικίλλει¹⁶⁰, δύναται άλλοτε να επεξεργάζεται παραγγελίες και επομένως να θεωρείται ότι ασκείται δι' αυτών κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα¹⁶¹. Το τρίτο λοιπόν κριτήριο της άσκησης κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης μέσω της υπό εξέτασης μόνιμης εγκατάστασης είναι από τα πιο ουσιώδη για να καταφάσκει και να παγιώνεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

Έχουν διατυπωθεί από τον ΟΟΣΑ στα Ερμηνευτικά του Σχόλια για το ηλεκτρονικό εμπόριο, ορισμένα παραδείγματα δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω ενός εξοπλισμού πληροφορικής που θα θεωρούνται γενικά ως βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές δραστηριότητες. Αυτές είναι¹⁶²:

- Η διαφήμιση αγαθών ή υπηρεσιών.
- Η προμήθεια πληροφοριών.

¹⁶⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 182., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁶¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 182.

¹⁶² OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, no 128, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

- Η διασφάλιση ενιαίου δεσμού επικοινωνίας μεταξύ προμηθευτών και πελατών, όπως για παράδειγμα μια τηλεφωνική επικοινωνία.
- Η συλλογή δεδομένων στην αγορά για λογαριασμό της επιχείρησης.
- Η διασφάλιση των πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή καθρέφτη (mirror/backup server), με στόχο την ασφάλεια και την αποτελεσματικότητα.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, όταν οι συγκεκριμένες «βοηθητικές» λειτουργίες αποτελούν από μόνες τους ένα ουσιαστικό και σημαντικό μέρος της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης στο σύνολό της ή όταν άλλες ουσιώδεις λειτουργίες της επιχείρησης που ασκούνται δια μέσου εξοπλισμού πληροφορικής εκτείνονται πέραν από τις δραστηριότητες που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβαση (στο οποίο άρθρο αποκλείονται ορισμένες δραστηριότητες, οι α έως f, από την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης) και εφόσον ο εξοπλισμός αποτελεί σταθερή επιχειρηματική εγκατάσταση, τότε υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση¹⁶³.

Για την παράδοση προϊόντων που πραγματοποιείται αυτομάτως μέσω εξοπλισμού πληροφορικής σημειώνεται πως ο ΟΟΣΑ στο άρθρο 5 παράγραφος 4^α της Πρότυπης Σύμβασης αποκλείει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης όταν χρησιμοποιούνται εγκαταστάσεις, προορισμένες μόνο για την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση¹⁶⁴. Βέβαια συγκεκριμένα, ειδικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο, μεταξύ των δραστηριοτήτων που δεν μπορούν να συγκαταλεχθούν στις βοηθητικές ορίζεται ότι είναι η παράδοση των προϊόντων που πραγματοποιούνται

¹⁶³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 183., βλ. και OECD, (2012), Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2010, no 42.8, 2003, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24 βλ. και OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, no 129, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁶⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 183., βλ. και OECD, (2019), “Article 5 Permanent Establishment”, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

αυτόματα μέσω εξοπλισμού¹⁶⁵. Ο ΟΟΣΑ ερμηνεύει το θέμα της υλοποίησης παράδοσης προϊόντων μέσω εξοπλισμού, τονίζοντας ότι πρέπει ταυτόχρονα με την παράδοση και η σύμβαση να συνάπτεται μέσω της πλατφόρμας, ειδικά η παράδοση προϊόντων μέσω του εξοπλισμού πληροφορικής αυτοτελώς δεν επαρκεί και έτσι αν δεν σωρεύεται με άλλες δραστηριότητες θα χαρακτηρίζεται ως βοηθητική δραστηριότητα. Με άλλα λόγια πρέπει να σωρεύονται περισσότερες δραστηριότητες με την παράδοση προϊόντων (σύναψη συμβάσεων κτλ.) για να προκύπτει ουσιώδη εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Η αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή ότι δηλαδή η παράδοση προϊόντος μέσω εξοπλισμού δε συνιστά βοηθητική, αλλά κύρια εμπορική δραστηριότητα (παρά το ενδεχόμενο να μη συνδυάζεται με άλλες δραστηριότητες) θα οδηγούσε σε διαφοροποίηση μεταξύ παραδοσιακού και ηλεκτρονικού εμπορίου που δεν επιτρέπεται και που παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας¹⁶⁶.

3.7 Η ετυμολογία για τον Internet Server με βάση τα τρία εννοιολογικά στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης

Ανακεφαλαιώνοντας τα σχόλια του ΟΟΣΑ για τα τρία εννοιολογικά στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης σχετικά με τον server, είναι σαφές πως στη περίπτωση του Internet Server απαιτούνται αρκετά ουσιώδη στοιχεία να συντρέχουν για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Η βάση για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης είναι η ισχυρή παρουσία της επιχείρησης σε ένα κράτος, με την παραδοχή απλά του ότι υφίσταται τόπος πηγής του εισοδήματος να μην είναι αρκετή για να δημιουργήσει φορολογικό ενδιαφέρον. Οι έννοιες της εν μέρει άσκησης κύριας δραστηριότητας μέσω της μόνιμης εγκατάστασης με την άσκηση επικουρικής δραστηριότητας που αποκλείει

¹⁶⁵ OECD, (2012), Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2010, no 42.9, 2003, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24 , βλ. και OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, no 130, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁶⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 183., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης είναι διακριτές, κρίνονται κατά περίπτωση και δεν πρέπει να συγχέονται. Τα απαιτούμενα στοιχεία, συνοψίζοντας, λοιπόν είναι:

- Να βρίσκεται ο έχων υλική υπόσταση Internet Server στη διάθεση της επιχείρησης (φιλοξενώντας ο server κατά κύριο λόγο την ιστοσελίδα της) και όχι απλώς η επιχείρηση να συνάπτει συμβόλαιο φιλοξενίας της ιστοσελίδας της σε ένα τμήμα του server με την επιχείρηση ISP, η οποία έχει τον server στην διάθεσή της, όπως είναι το σύνηθες φαινόμενο στην εμπορική πρακτική,
- να βρίσκεται ο Internet Server για επαρκές χρονικό διάστημα σε ένα σταθερό γεωγραφικό σημείο και
- να εκπληρώνονται, μέσω του φιλοξενούμενου στον Internet Server ιστοτόπου, κύριες επιχειρηματικές συναλλαγές της επιχείρησης, όπως είναι ενδεικτικά η κατάρτιση συμβάσεων, η πραγματοποίηση πληρωμών και η εξ αποστάσεως παράδοση, αν πρόκειται για επιχείρηση «κυβερνο-έμπορο» του ηλεκτρονικού εμπορίου. Να ασκούνται δηλαδή οι κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει μέσω του φιλοξενούμενου στον Internet Server ιστοτόπου, γεγονός που εξετάζεται πάντα κατά περίπτωση.

3.8 Ο ιστότοπος και ο Internet Server δεν μπορούν να θεμελιώσουν μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης με βάση το τέταρτο ανεξάρτητο κριτήριο του εξαρτημένου οργάνου/πράκτορα

Τελευταίο ζήτημα¹⁶⁷ προς έρευνα ήταν από τον ΟΟΣΑ το ερώτημα, εάν ο Internet server είναι δυνατόν να αποτελέσει αντιπρόσωπο της επιχείρησης¹⁶⁸, ούτως ώστε υπ' αυτήν την έννοια να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση διαθέτει στο μέρος αυτό μόνιμη εγκατάσταση, έστω

¹⁶⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 184-185 βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 257 βλ. και τις εκεί παραπομπές., βλ. και σελ. 267-268 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁶⁸ OECD, (2019), Article 5, para 5. Permanent Establishment, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

κι αν δεν πληρούνται τα τρία προαναφερθέντα εννοιολογικά κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης. Ο αντιπρόσωπος της επιχείρησης είναι δυνατόν να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση αυτής, στην περίπτωση που αποτελεί «εξαρτημένο όργανο» (πράκτορα) με εξουσιοδότηση να ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης, καθώς και να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης. Τούτο βέβαια, υπό την αίρεση ότι οι ενέργειες του αντιπροσώπου δεν εμπίπτουν αποκλειστικά στον κύκλο των προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων, που προβλέπονται στο άρθρο 5 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ¹⁶⁹.

Ο ΟΟΣΑ απάντησε αρνητικά στη δυνατότητα του να είναι ο Internet Server εξαρτημένο όργανο της επιχείρησης, με την αιτιολογία πως οι έξυπνες μηχανές δεν έχουν προσωπικότητα, παρότι έχουν σημειωθεί σημαντικές πρόοδοι στα ζητήματα της τεχνητής νοημοσύνης με αποτέλεσμα η νέα γενιά των «έξυπνων» μηχανών να μπορεί να προσαρμόζει την συμπεριφορά της ανάλογα με την εμπειρία που αποκτά, μαθαίνοντας και αφομοιώνοντας τις προτιμήσεις των χρηστών τους. Ακόμη και αν δεχόταν κανείς πως οι έξυπνες μηχανές μπορούν να διαπραγματεύονται για λογαριασμό της επιχείρησης και να ενεργούν σαν να είναι μισθωτοί υπάλληλοι¹⁷⁰, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ μόνο τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα έχουν την δυνατότητα να είναι αντιπρόσωποι της επιχείρησης ως εξαρτημένα όργανα. Προς το παρόν είναι απαραίτητη η φυσική ή νομική προσωπικότητα¹⁷¹ και για να μεταβληθεί αυτό, ώστε να θεωρηθεί ο Internet Server ως εξαρτημένο όργανο, πρέπει να λάβει χώρα αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ ή των Ερμηνευτικών Σχολίων της. Με την ίδια λογική που ο Internet Server δεν

¹⁶⁹ OECD, (2019), Article 5, para 5. Permanent Establishment, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

¹⁷⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 184 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁷¹ OECD, Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, 2017, vo 83, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1 ., βλ. και OECD, (2019), Article 3, para 1a, General Definitions, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_c7009d0e-en#page1

μπορεί να αποτελέσει εξαρτημένο όργανο μιας επιχείρησης, ούτε και ανεξάρτητο όργανο μιας επιχείρησης μπορεί να είναι, υπό την έννοια του άρθρου 5 παρ. 6 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Ως ανεξάρτητο όργανο της επιχείρησης που εμπορεύεται με ηλεκτρονικό τρόπο μπορεί να θεωρηθεί ένας χορηγός πρόσβασης στο Internet¹⁷². Ασφαλώς αναμένονται νεότερες εξελίξεις με αφορμή το ζήτημα της φορολόγησης της χρήσης των έξυπνων μηχανών¹⁷³ (robot taxation), που έχει αναδειχθεί από τους ειδικούς παγκοσμίως και συζητιέται όλο και πιο πολύ τα τελευταία χρόνια. Δεν έχει όμως τεθεί ακόμη στη συζήτηση από τον ΟΟΣΑ¹⁷⁴.

Κατ' επέκταση ο ΟΟΣΑ απορρίπτει και το αν ένας ιστότοπος μπορεί να αποτελέσει εξαρτημένο όργανο της επιχείρησης και άρα απορρίπτει καθολικά, βάσει όλων των υφιστάμενων κριτηρίων ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, αυτοτελών και μη, την δημιουργία μέσω ιστοτόπου μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Μπορεί να μεν ο ιστότοπος να φανερώνει περισσότερο από έναν Internet Server, την εμπορική παρουσία της επιχείρησης στο διαδίκτυο, αλλά στερείται νομικής και φυσικής προσωπικότητας, για να μπορεί να έχει τον ρόλο του εξαρτημένου οργάνου (αντιπροσώπου) της επιχείρησης και άρα ούτε υπ' αυτήν την έννοια μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης¹⁷⁵. Υπό τις προϋποθέσεις που καταγράφηκαν, είναι δυνατόν να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση στο ηλεκτρονικό εμπόριο, μόνο ο τόπος που βρίσκεται ο Internet Server, εντός του οποίου φιλοξενούνται οι άυλοι ιστότοποι.

¹⁷² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 185 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁷³ Ian Morris, 17-2-2017, *'Tax The Robots' Says Bill Gates*, <https://www.forbes.com/sites/ianmorris/2017/02/17/tax-the-robots-says-bill-gates/?sh=26d6be651096>

¹⁷⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 185.

¹⁷⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 170-171, βλ. επίσης OECD, *Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment*, 2017, vo 131, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

3.9 Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Ανακεφαλαιώνοντας για τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος, επισημαίνεται συμπερασματικά πως ένα όνομα-διεύθυνση (δηλαδή το domain name, που για την Ελλάδα το top-level domain κωδικός στο διαδίκτυο είναι η κατάληξη «.gr») που παραπέμπει σε κάποιον διαδικτυακό τόπο (website) δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση εξαιτίας της έλλειψης υλικότητας, που θεωρείται απαραίτητη να υφίσταται. Από την άλλη ο Internet Server, στον οποίο φιλοξενούνται οι ιστότοποι/ιστοσελίδες, μπορεί να μην αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου, με βάση όσες ΣΑΔΦ ακολουθούν τον ορισμό του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ περί μόνιμης εγκατάστασης και με βάση το ισχύον άρθρο 6 του ΚΦΕ για την μόνιμη εγκατάσταση που προέρχεται εν πολλοίς από το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αλλά υπό τους όρους να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, να έχει σταθερότητα και μέσω αυτού να ασκούνται κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Στη διάταξη του ΚΦΕ για την μόνιμη εγκατάσταση που ίσχυε το έτος 2007 (άρθρο 100 ΚΦΕ, όπως προελέχθη στο Κεφάλαιο 2) και στην οποία γινόταν περιπτωσιολογική αναφορά για την μόνιμη εγκατάσταση, η άποψη της Καθηγήτριας κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου ήταν πως ένας server θα μπορούσε να θεωρηθεί ως «παράρτημα» του προϊσχύσαντος άρθρου 100 παρ. 1 περ.α¹⁷⁶ προκειμένου ο τόπος που βρίσκεται να θεμελιώσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, καθώς ο όρος «παράρτημα» δήλωνε κάθε τι που προσαρτάται, που προστίθεται ή που υπάγεται σε κάτι άλλο κύριο, κεντρικό ως συμπλήρωμα, επέκταση, προσθήκη κλπ. Υπ' αυτή την έννοια, θα μπορούσε, να υποστηριχθεί ότι ο server που ανήκει σε μια επιχείρηση ISP αποτελεί συμπλήρωμά του, το οποίο προσαρτάται σε αυτόν. Επίσης, επισημαίνει η κα Θεοχαροπούλου, πως θα

¹⁷⁶ Άρθρο 100 παρ.1 περίπτωση α' όπως ίσχυε το 2007: «Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον α) διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή....»

μπορούσε βάσιμα να υποστηριχθεί ότι ως αλλοδαπή επιχείρηση που «διατηρεί παράρτημα», κατά την έννοια του προϊσχύσαντος άρθρου 100 παρ.1 περ.α ΚΦΕ, μπορεί να θεωρηθεί κι εκείνη η επιχείρηση που «διατηρεί» έναν server, μέσω του οποίου, ασκεί κάποια δραστηριότητα ηλεκτρονικού εμπορίου. Ο server θα μπορούσε να εκληφθεί ως «συμπλήρωμα που προσαρτάται ή υπάγεται σε κάτι άλλο κύριο», το οποίο είναι η έδρα της αλλοδαπής επιχείρησης. Μάλιστα η συγκεκριμένη υπαγωγή θα γινόταν και χωρίς την εξέταση της προϋπόθεσης για τον κύριο ή βοηθητικό χαρακτήρα της δραστηριότητας της εγκατάστασης, καθώς στο προϊσχύσαν άρθρο 100 ΚΦΕ δεν υπήρχε η συγκεκριμένη απαίτηση.

Επιπρόσθετα η κα Θεοχαροπούλου εξέφρασε την άποψη πως ο server θα μπορούσε να υπάγεται και στο προϊσχύσαν άρθρο 100 παρ.1γ¹⁷⁷ ΚΦΕ. Η κα Θεοχαροπούλου τονίζει πως ένας server δεν μπορεί να θεωρηθεί αντιπρόσωπος, αλλά και ούτε ενδιάμεσος της αλλοδαπής επιχείρησης, δεδομένου ότι στερείται προσωπικότητας, ωστόσο μπορεί να αξιοποιηθεί ως σύγχρονο μέσο επικοινωνίας της νέας τεχνολογίας με τη μορφή μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, δεδομένου ότι χρησιμοποιείται από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις για να αποκτήσουν την ευκαιρία να αναλάβουν και να προσφέρουν εξ αποστάσεως τεχνικές κι επιστημονικές εν γένει υπηρεσίες ή γενικά έρευνες και άρα να υπαγόταν ο server στην προσφορά υπηρεσιών τεχνικών ή επιστημονικών, για να θεμελιώσει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με βάση το προϊσχύσαν άρθρο 100 παρ.1γ ΚΦΕ¹⁷⁸.

Από το έτος 2003, όταν και ο ΟΟΣΑ διαμόρφωσε τα Ερμηνευτικά Σχόλια για το e – commerce (ηλεκτρονικό εμπόριο), εκφράστηκαν προβληματισμοί και αμφιβολίες. Ίσως

¹⁷⁷ Άρθρο 100 παρ.1 περίπτωση γ' όπως ίσχυε το 2007: «Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον: γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή.....».

¹⁷⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 281-286 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

να αναθεωρηθούν οι ερμηνείες περί του Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση στο μέλλον. Εντός της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ, διατυπώθηκαν μέχρι τις αρχές του 2006, ποικίλες απόψεις: από ρητή άρνηση της δυνατότητας του server να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, μέχρι και προτάσεις για ριζική αναθεώρηση των παραδοσιακών αρχών που διέπουν τη διεθνή κατανομή της φορολογητέας ύλης, ειδικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο¹⁷⁹. Από μια έκθεση του ΟΟΣΑ που εκπονήθηκε το 2005¹⁸⁰ προέκυψαν σαφείς ενστάσεις για την υπαγωγή, κατά κάποιον τρόπο, του Internet Server στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης και ασκήθηκε έντονη κριτική αναφορικά με ότι εξακολουθεί η υπαγωγή του server στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης. Η Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα του ΟΟΣΑ που συνέταξε την συγκεκριμένη έκθεση επισήμανε πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης καταλείπει περιθώρια υποκειμενικής εκτίμησης, χωρίς να γίνονται σχετικά, περαιτέρω διευκρινίσεις για να υπάρξει αντικειμενικότητα στην τελική κρίση. Έτσι η κρίση περί κύριου ή βοηθητικού χαρακτήρα της λειτουργίας του server είναι ζήτημα που επιδέχεται υποκειμενικής εκτίμησης. Δημιουργείται λοιπόν κατά την Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα του ΟΟΣΑ αίσθημα αβεβαιότητας¹⁸¹ και ευνοείται η στρατηγική των επιχειρήσεων για φοροαποφυγή. Υποστηρίχθηκε δηλαδή, στα τέλη του 2005, ότι ο Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης δημιουργεί προϋποθέσεις, οι οποίες επιτρέπουν την κατάστρωση στρατηγικής εκ μέρους της επιχείρησης, με στόχο την φοροαποφυγή, για τους εξής λόγους¹⁸²:

¹⁷⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 271 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁸⁰ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁸¹ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 77., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁸² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 351-355 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Πρώτον, υπάρχει τεχνική δυσχέρεια ή ακόμη και αδυναμία που αφορά τον εντοπισμό της τοποθεσίας εγκατάστασης του server, μέσω του οποίου πραγματοποιούνται ηλεκτρονικές συναλλαγές¹⁸³.

Δεύτερον, χωρίς δυσκολία μπορεί να τοποθετηθεί ένας server σε έδαφος με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Μάλιστα υπάρχουν απόψεις που εκτιμούν πως λόγω της ευκολίας μετατόπισης ενός ηλεκτρονικού εξοπλισμού, όπως αυτού του server, η αναγνώριση μόνιμης εγκατάστασης, στην παρουσία του server, όχι μόνο δε θα επέλυε το πρόβλημα της απώλειας των εισοδημάτων στο κράτος της πηγής, αλλά θα ευνοούσε τη φοροαποφυγή, καθόσον θα επέτρεπε την μετακόμιση, με τρόπο συστηματικό, τέτοιων εξοπλισμών σε φορολογικούς παραδείσους¹⁸⁴. Κατά την γνώμη του γράφοντος, το συγκεκριμένο πρόβλημα, όπως και το πρόβλημα που επισημαίνεται στην αμέσως επόμενη παράγραφο (δηλαδή του μεθοδευμένου κατακερματισμού των δραστηριοτήτων), δύναται να υπερκεραστεί μέσω του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ή μέσω ρητρών κατά της κατάχρησης εντός των επικυρωμένων ΣΑΔΦ, οι οποίες υπερισχύουν του εσωτερικού φορολογικού νόμου) σχετικά με την αντιμετώπιση της καταχρηστικής φοροαποφυγής, το οποίο αναπτύσσεται διεξοδικότερα στο 5^ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας.

Τρίτον, υπάρχει η δυνατότητα να διαιρεθούν οι διάφορες λειτουργίες που συνδέονται σε μια εμπορική συναλλαγή για να κατανεμηθούν μεταξύ διάφορων servers¹⁸⁵ τοποθετημένων σε διαφορετικές χώρες. Πρόκειται για την στρατηγική του κατακερματισμού των λειτουργιών που επιτελούν οι servers σε μια επιχείρηση. Το σύνολο της κύριας δραστηριότητας (ή έστω ένα ουσιώδες εν μέρει κομμάτι της) είναι αναγκαίο να ασκείται μέσω του ίδιου Internet Server για να υπάρξει μόνιμη εγκατάσταση. Αν η εκάστοτε δραστηριότητα υλοποιείται μέσω διαφορετικού Internet Server που εντοπίζεται σε ξεχωριστό κράτος, για παράδειγμα σε άλλον Internet Server

¹⁸³ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 77., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁸⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 353 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁸⁵ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 78., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

υλοποιείται η πληρωμή¹⁸⁶, σε άλλον η σύναψη της σύμβασης και σε άλλον η παράδοση του εξοπλισμού, τότε αυτό δεν επαρκεί για να υπάρξουν περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις. Η στρατηγική αυτή οδηγεί στην απόδοση μόνο προπαρασκευαστικών λειτουργιών στους επιμέρους servers. Σημειωτέον ότι η δυνατότητα που ουσιαστικά παρέχεται, μέσα από τις εξαιρέσεις του άρθρου 5 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ περί αποκλεισμού ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, λόγω άσκησης προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων, να μη φορολογούνται επιχειρήσεις οι οποίες παρότι συμμετέχουν σε σημαντικό βαθμό στην οικονομική δραστηριότητα μιας χώρας δεν θεωρούνται ότι διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση σε αυτήν και συνεπώς δεν φορολογούνται, γεννά εύλογους προβληματισμούς¹⁸⁷. Ιδιαίτερα στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, το ζήτημα λαμβάνει διαστάσεις, δεδομένου ότι η φύση του εμπορίου αυτού επιτρέπει την πραγματοποίηση πολυάριθμων αυτοματοποιημένων λειτουργιών σε διαφορετικές τοποθεσίες. Βέβαια η άποψη του γράφοντος είναι πως πέραν του άρθρου 38 του ΚΦΔ, που επιλύει καταλλήλως το πρόβλημα, υπάρχει η πρόβλεψη, με την εξ αντιδιαστολής ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 4 εδ. στ' του ΚΦΕ, για το ότι αν η συνολική δραστηριότητα που προκύπτει από τον συνδυασμό των εξαιρούμενων από την μόνιμη εγκατάσταση δραστηριοτήτων δεν έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα, τότε στοιχειοθετείται μόνιμη εγκατάσταση. Η συγκεκριμένη πρόταση όμως αφορά αποκλειστικά το φαινόμενο του συνδυασμού άσκησης των εξαιρούμενων δραστηριοτήτων σε έναν τόπο και δεν σχετίζεται με την εκπλήρωση αυτοτελών προπαρασκευαστικών δραστηριοτήτων σε περισσότερες χώρες μέσω διακριτών servers. Άρα καταλείπονται ευνοϊκά περιθώρια για εξεύρεση λύσης από την Φορολογική Διοίκηση στο πρόβλημα του κακόπιστου κατακερματισμού των δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω των servers, αρκεί όμως, εκτός της αυτόνομης επιχειρηματολογίας του άρθρου 38 του ΚΦΔ, να ακολουθεί το αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε ΣΑΔΦ, περί μόνιμης εγκατάστασης, την γραμματική διατύπωση του άρθρου 6 παρ. 4 εδάφιο στ' του

¹⁸⁶ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 81., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁸⁷ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 82., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

ΚΦΕ, ή να ρυθμίζεται στην ΣΑΔΦ με ακόμη πιο σαφή τρόπο που δεν θα περιορίζεται μόνο στο συνδυασμό άσκησης των εξαιρούμενων δραστηριοτήτων.

Τέταρτον, σύμφωνα με την Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα, η επεξήγηση στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, ότι η μόνιμη εγκατάσταση υφίσταται, ακόμη και χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση, έχει τις εξής συνέπειες: Καταρχήν, εκ προοιμίου, γίνονται δεκτές μόνιμες εγκαταστάσεις (μεταξύ των οποίων και servers), στις οποίες, όμως, η απουσία ανθρώπινης παρέμβασης υποδηλώνει ότι μόνο περιορισμένες λειτουργίες μπορούν να πραγματοποιηθούν, ενώ οι κίνδυνοι της επιχείρησης που αναλαμβάνονται είναι ελάχιστοι, λόγω χρησιμοποίησης μόνο αυτοματοποιημένων εξοπλισμών. Επομένως, τα κέρδη μιας τέτοιας εγκατάστασης θα είναι οπωσδήποτε περιορισμένα¹⁸⁸, ενώ η λειτουργική ανάλυση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης καθίσταται δυσχερής, καθώς πρέπει να συμπεριληφθούν και οι δραστηριότητες των servers.

Η Τεχνική Συμβουλευτική Ομάδα που συνέταξε της ως άνω Έκθεση του ΟΟΣΑ το 2005, εκτιμά ότι γενικά μόνο ένα μικρό ποσό από τα κέρδη της επιχείρησης είναι δυνατόν να αποδοθεί στις λειτουργίες που ασκούνται από ένα server. Για το λόγο αυτό, υποστηρίζεται ότι δεν είναι σημαντικές οι επιπτώσεις φοροαποφυγής που θεμελιώνονται, ακόμη και σε εδαφικές μετατοπίσεις των servers¹⁸⁹. Εντούτοις σήμερα, εν έτει 2023, που η τεχνολογία έχει εξελιχθεί εκθετικά και η συμβολή των servers στην άσκηση και στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου αυξάνεται δυναμικά, είναι φανερό και από τις υποθέσεις που εξετάζονται στο αμέσως επόμενο Κεφάλαιο, πως τα έσοδα που αποδίδονται την σημερινή εποχή στις δραστηριότητες που ασκούνται μέσω των servers δεν είναι καθόλου αμελητέα.

Εξάλλου διατυπώθηκαν εντός του κύκλου της Τεχνικής Συμβουλευτικής Ομάδας γνώμες που πρέσβευαν μέχρι και την τροποποίηση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, έτσι

¹⁸⁸ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 132., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁸⁹ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 78., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

ώστε η τοποθεσία του server να μην μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση¹⁹⁰. Η συγκεκριμένη πρόταση είχε ως κύρια αιτία της το δυσδιάκριτο μεταξύ κύριας και προπαρασκευαστικής δραστηριότητας, ειδικά όταν πρόκειται για αυτοματοποιημένη επιχείρηση. Έτσι επισημάνθηκε ο κίνδυνος η ίδια επιχείρηση, όταν πραγματώνεται με τη βοήθεια προσωπικού, να χαρακτηριστεί ως κύρια, ενώ όταν είναι αποκλειστικά αυτοματοποιημένη να θεωρηθεί ως προπαρασκευαστική¹⁹¹. Παρόλα αυτά, το τελευταίο ζήτημα δε θεωρήθηκε στους κόλπους του ΟΟΣΑ θέμα σημαντικό¹⁹². Ο ΟΟΣΑ δήλωσε από το 2003 πως ο Internet Server φαίνεται να εντάσσεται στην εξελεγμένη έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος, αλλά τούτο μόνο εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αυστηρές προϋποθέσεις που έχουν κλασικά οριστεί για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης. Δεν χρειάζεται, κατά τον ΟΟΣΑ, να αποκλειστεί ο server από την δυνατότητα στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης, αλλά απαιτείται να παρακολουθείται στενά το ζήτημα ώστε να προσαρμόζονται οι κανόνες φορολογίες στις σχετικές εξελίξεις¹⁹³.

Εκ των ανωτέρω παρατηρήσεων της Τεχνικής Συμβουλευτικής Ομάδας του ΟΟΣΑ το 2005, η κα Θεοχαροπούλου ήδη από το 2007 είχε αντιληφθεί πως από την αδυναμία εδαφικού εντοπισμού μιας ηλεκτρονικής συναλλαγής, από την ευχερή μετατόπιση ενός server σε φορολογικούς παραδείσους και από τον επιμερισμό των λειτουργιών μιας συναλλαγής σε περισσότερους servers, σε συνδυασμό με την κατά συνέπεια συχνή άσκηση εκ μέρους τους προπαρασκευαστικής ή βοηθητικής δραστηριότητας, δημιουργείται ένα πλαίσιο φοροαποφυγής για τις επιχειρήσεις¹⁹⁴. Η κα Θεοχαροπούλου

¹⁹⁰ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 146 επ., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁹¹ OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 154., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁹² OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 161., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 369 βλ. και τις εκεί παραπομπές., OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, no 353., <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

¹⁹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 354.

είχε συμφωνήσει το 2007 με την παρατήρηση, σύμφωνα με την οποία είχε προταθεί να λάβει χώρα νομοθετικός περιορισμός του εύρους του φάσματος των δραστηριοτήτων που αποκλείουν την ύπαρξη της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα με την προτεινόμενη κατάργηση των εξαιρέσεων που είναι σχετικές με την αποθήκευση, την έκθεση και την παράδοση, μιας και συνιστούν λειτουργίες που αποδίδουν σημαντικά κέρδη στις επιχειρήσεις και άρα δεν δικαιολογείται ο χαρακτηρισμός τους ως προπαρασκευαστικές¹⁹⁵. Κατ' επέκταση κατά την κα Θεοχαροπούλου με την κατάργηση των συγκεκριμένων εξαιρέσεων δεν θα προκύπτει φοροαποφυγή με τυχόν επιμερισμό των λειτουργιών μιας επιχείρησης σε περισσότερους servers, ούτε θα ευσταθεί το επιχείρημα που προβλήθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, ότι δηλαδή ένας server δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, γιατί η δραστηριότητά του περιορίζεται στην προπαρασκευαστική/βοηθητική δραστηριότητα της αποθήκευσης, της έκθεσης ή της παράδοσης εμπορευμάτων¹⁹⁶. Για την κα Θεοχαροπούλου¹⁹⁷, η υιοθέτηση της ερμηνείας πως η τοποθεσία του server μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, σε συνδυασμό, όμως, με τον νομοθετικό περιορισμό των δραστηριοτήτων που εκλαμβάνονται ως προπαρασκευαστικές και γι' αυτό, αποκλείουν την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, προβάλλει ως την καλύτερη λύση διότι δεν χρειάζεται να λάβει χώρα αναθεώρηση εκ θεμελίων της παραδοσιακής έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης και εφόσον θα αφορά τόσο το παραδοσιακό όσο και το ηλεκτρονικό εμπόριο, δεν αντίκειται στη φορολογική ουδετερότητα. Για να μπορέσει όμως, από μια τέτοια λύση, να επέλθει ισορροπία στην κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ του κράτους έδρας της επιχείρησης και του κράτους πηγής, δηλαδή του κράτους όπου βρίσκεται ο πελάτης, η κα Θεοχαροπούλου τονίζει πως πρέπει ο server να είναι εγκατεστημένος στο κράτος πηγής, γεγονός όμως που μπορεί πολύ συχνά να μην προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά. Η κα Θεοχαροπούλου καταλήγει με την διαπίστωση πως εάν επαληθευθεί ότι ο τόπος του server, ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, δε συνεπάγεται

¹⁹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 371-372 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁹⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 371-372 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 372-374 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

φορολογία στο κράτος της πηγής, αλλά σε ένα άλλο τρίτο κράτος, τότε η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, στα πλαίσια της οποίας εντάσσεται και η κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ κράτους πηγής και κράτους κατοικίας επιτάσσει την ανάγκη αναθεώρησης του όλο πλέγματος αρχών που διέπουν την Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ.

Ανάμεσα στους εκφράζοντες σκεπτικισμό και επιφυλάξεις ήταν και η Ελλάδα, με την πρακτική σημασία να έγκειται στο ότι το ζήτημα του Internet Server δεν έχει ρυθμιστεί στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που συνήπτε από το 2005 και μετά. Πιο συγκεκριμένα η Ελλάδα στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ έχει διατυπώσει την παρατήρηση στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 5, για τη μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης σε σχέση με το ηλεκτρονικό εμπόριο και για τα σχόλια αναφορικά με τον server, ότι δεν προσχωρεί στη σχετική ερμηνεία των παραγράφων 122 και 131 (για το ηλεκτρονικό εμπόριο και τον server)¹⁹⁸. Εντούτοις, όσον αφορά την νομική ισχύ των παρατηρήσεων της Ελλάδας, καθώς αυτές αφορούν σε κείμενα (την Πρότυπη Σύμβαση και τα Ερμηνευτικά της Σχόλια) που δεν έχουν νομική δεσμευτικότητα, έχει λεχθεί πως ούτε και οι ίδιες οι παρατηρήσεις καθαυτές μπορούν να θεωρηθούν δεσμευτικές για την ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων¹⁹⁹.

Για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στην Ελλάδα υπενθυμίζεται πως πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις, in concreto, της εκάστοτε ΣΑΔΦ. Είναι θεμελιώδης σημασίας πως ειδικά εάν η ΣΑΔΦ που εξετάζεται, δεν περιλαμβάνει ορισμό για την μόνιμη εγκατάσταση, αλλά προβαίνει σε περιπτωσιολογική αναφορά, τότε εάν σε καμία των προβλεπόμενων περιπτώσεων δεν εμπίπτει ο ιστότοπος ή ο server, τούτο συνεπάγεται ότι δεν χρειάζεται καν να προσφύγει κανείς στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ (τα οποία δίδονται με αφορμή τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης), προκειμένου να αποκλείσει τον ιστότοπο ή τον server ως μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Η ίδια η στενή και μάλιστα, γραμματική ερμηνεία της συγκεκριμένης ΣΑΔΦ

¹⁹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 193 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁹⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 193 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

που έχει κυρωθεί με νόμο και ισχύει, βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος, δεν επιτρέπει να συμπεριληφθεί στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ούτε ο ιστότοπος, αλλά ούτε καν ο Internet Server, σύμφωνα με την κα Θεοχαροπούλου²⁰⁰, άποψη την οποία αποδέχεται και ο συγγραφέας της παρούσας εργασίας.

Κλείνοντας τις συμπερασματικές παρατηρήσεις, επισημαίνεται πως οι σχετικά πρόσφατες αποφάσεις των Ελληνικών Διοικητικών Δικαστηρίων για τη μόνιμη εγκατάσταση των στοιχηματικών εταιριών που παρέχουν τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου, στις οποίες αποφάσεις θα γίνει διεξοδική αναφορά στο 5^ο Κεφάλαιο, ανέτρεψαν την έως τότε κατάσταση στην Ελλάδα, μιας και έγινε αποδεκτή η ερμηνεία του ΟΟΣΑ για τον Internet Server και για τους ιστοτόπους. Μπόρεσε λοιπόν, έστω και μετά από 16 έτη, να ακολουθηθεί από τις Δικαστικές Αρχές η άποψη της κυρίας Θεοχαροπούλου, η οποία ήδη από το 2007 καλούσε τις ελληνικές αρχές να υιοθετούν τα ήδη ισχύοντα από το διεθνές consensus αναφορικά με τη μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο ενόψει των εξελίξεων, ανεξάρτητα αν πρόκειται για προσωρινή ή οριστική διευθέτηση του ζητήματος. Η ομογενοποίηση των εννοιών και των κανόνων που διέπουν τις ΣΑΔΦ αποτελεί ασφαλιστική δικλείδα της αποτελεσματικότητάς τους, καθιστώντας υπό αυτό το πρίσμα τον συντονιστικό ρόλο του ΟΟΣΑ επί του ζητήματος να έχει ιδιαίτερη αξία²⁰¹.

²⁰⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφεί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 193., βλ. και Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 56 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁰¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 374-375 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Κεφάλαιο 4. Νομολογία Δικαστηρίων και υποθέσεις που χειρίστηκαν αλλοδαπές Αρχές και Υπηρεσίες για τον Internet Server και τα websites ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος

4.1 Η υπόθεση που απασχόλησε το Γερμανικό Φορολογικό Δικαστήριο του κρατιδίου Schleswig-Holstein

Η εξέλιξη της τεχνολογίας έχει αναπόφευκτα επηρεάσει όπως και κάθε τομέα έτσι και τις παραδοσιακές πτυχές του φορολογικού δικαίου. Την τελευταία 25ετία έχουν δημοσιευθεί ενδιαφέρουσες υποθέσεις από δικαστικές και υπηρεσιακές αποφάσεις στη φορολογία εισοδήματος του ηλεκτρονικού εμπορίου (σε σχέση με τους servers και τα websites που φιλοξενούνται εντός αυτών) για τις οποίες θα γίνει λόγος στο παρόν Κεφάλαιο.

Πριν 22 έτη στα φορολογικά Δικαστήρια της Γερμανίας εξεδόθη, στις 6-9-2001, μια από τις πρώτες δικαστικές αποφάσεις²⁰² για την φορολόγηση των εσόδων του ηλεκτρονικού εμπορίου²⁰³. Το γερμανικό φορολογικό δικαστήριο του κρατιδίου Schleswig-Holstein απεφάνθη θετικά στο αν μπορεί, υπό προϋποθέσεις, ένας διακομιστής διαδικτύου (Internet Server) να οδηγήσει στην ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης σε κάποιο κράτος. Η υπόθεση αφορούσε μια γερμανική εταιρία, με δικό της διακομιστή που βρισκόταν στην Ελβετία. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο διακομιστής θεμελιώνει μόνιμη εγκατάσταση και για αυτό έπρεπε να αποδοθούν σημαντικά ποσά

²⁰² Alexander Loh, KPMG Frankfurt Germany, *Germany: 251. Lower Court Sees Server as Permanent Establishment*, 22-05-2002, <https://www.mondaq.com/germany/corporate-tax/16168/251-lower-court-sees-server-as-permanent-establishment>

²⁰³ Ashish Chadha, *Bearing of Human Presence on constitution of a Fixed Place Permanent Establishment in Digital Economy*, 26-5-2022, Case No. II 1224/97 dated 6 September 2001, Finanzgericht of Schleswig-Holstein (Tax Court of First Instance), <https://itatonline.org/digest/articles/bearing-of-human-presence-on-constitution-of-a-fixed-place-permanent-establishment-in-digital-economy/>

φόρου εισοδήματος επί των κερδών στην Ελβετία. Τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονταν από τον γερμανικό φόρο βάσει της γερμανο-ελβετικής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας και κεφαλαίου. Οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας ισχυρίστηκαν ότι ο φορολογούμενος δεν είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελβετία, συνεπώς το σύνολο του εισοδήματός του έπρεπε να φορολογηθεί στη Γερμανία. Η γερμανική νομοθεσία δεν είχε ρυθμίσει τότε το ζήτημα της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η Φορολογική γερμανική Διοίκηση, επικαλούμενη μια οδηγία της περιφερειακής φορολογικής υπηρεσίας της Καρλσρούης που διατυπώθηκε το έτος 1998, ισχυρίστηκε πως οι Internet Servers δεν δύνανται να είναι μόνιμα εγκατεστημένοι σε έναν τόπο, από φορολογικού δικαίου σκοπιά, επειδή αντανακλούν αποκλειστικά δραστηριότητες προπαρασκευαστικού και βοηθητικού χαρακτήρα. Ωστόσο από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προέκυψε πως ο server είχε σημαντική συνεισφορά στην λειτουργία της γερμανικής επιχείρησης στην Ελβετία. Ο εν λόγω server δεν χρειαζόταν τον ανθρώπινο παράγοντα για να λειτουργήσει, καθώς ήταν πλήρως αυτοματοποιημένος. Βρισκόταν στη διάθεση της γερμανικής επιχείρησης σε γεωγραφικό χώρο που μίσθωνε στην Ελβετία. Η σύνδεση του server με την Γερμανία γινόταν μέσω αποκλειστικής γραμμής, η οποία ήταν στην κυριότητα μιας συνδεδεμένης εταιρίας της γερμανικής επιχείρησης. Ο server χρησίμευε για να τροφοδοτεί το πληροφοριακό περιεχόμενο, που φαίνεται πως παρήγαγε η συνδεδεμένη επιχείρηση και όχι η γερμανική, στους Ελβετούς πελάτες μέσω της αποκλειστικής γραμμής. Οι Ελβετοί πελάτες έναντι ανταλλάγματος κατανάλωναν το πληροφοριακό περιεχόμενο στις τηλεοράσεις τους. Άρα η γερμανική επιχείρηση ενδέχεται να μην παρήγαγε το περιεχόμενο, αλλά να το διένεμε μέσω του server στους πελάτες που βρίσκονταν στο ελβετικό κράτος. Μερίδια από τα έσοδα κατανέμονταν μεταξύ της γερμανικής και της συνδεδεμένης επιχείρησης ανάλογα με την πολιτική της εταιρικής τιμολόγησης που εφαρμοζόταν. Το γερμανικό φορολογικό δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη την υπόθεση Pipeline που είχε προηγηθεί στην Γερμανία, κατέληξε πως δεν συνιστά απαραίτητο όρο η παρουσία προσωπικού για να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, αρκεί να πληρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις. Οι Γερμανοί Δικαστές αξιοποίησαν στο έπακρο τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ προκειμένου να διαμορφώσουν την κρίση τους. Στάθηκαν αρχικά στο αν ο ίδιος ο server συνιστούσε μέρος προπαρασκευαστικών ή βοηθητικών δραστηριοτήτων, οι οποίες απαριθμούνται στην ΣΑΔΦ Γερμανίας και Ελβετίας και ακολουθούσαν τη διατύπωση

του άρθρου 5 παράγραφος 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Στον server αποθηκεύονταν πληροφορίες έως ότου τις ανακτήσουν και αποκτήσουν πρόσβαση σε αυτές οι πελάτες στην Ελβετία. Το σκεπτικό του δικαστηρίου ήταν πως ούτε ο server ούτε οι πληροφορίες που αποθηκεύονταν εντός αυτού μπορούσαν να παραλληλιστούν με αγαθά ή εμπορεύματα, ώστε να εμπίπτουν στην εξαίρεση από την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης.

Το Δικαστήριο εξέτασε επίσης το ενδεχόμενο ο server να αποτελούσε μέρος μιας μη περιοριστικά αναγραφόμενης στην ΣΑΔΦ δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα που εξαιρείται από την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης. Οι Δικαστές εξέτασαν και ανέλυσαν το σύνολο των κύριων δραστηριοτήτων της γερμανικής επιχείρησης για να σχηματίσουν την κρίση τους, βασιζόμενοι στα νέα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για την μόνιμη εγκατάσταση στο ηλεκτρονικό εμπόριο²⁰⁴. Το Δικαστήριο παραπέμπει μάλιστα στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ στην Απόφασή του. Διαπίστωσαν πως η μεταφορά πληροφοριών από τον server ήταν η μοναδική επιχειρηματική δραστηριότητα της γερμανικής επιχείρησης, συνεπώς δεν υπήρχε άλλη δραστηριότητα για την οποία η εν λόγω διαβίβαση θα μπορούσε να είναι προπαρασκευαστική, υποστηρικτική ή επικουρική. Έτσι αφού οι δραστηριότητες που ασκούσαν μέσω του Internet Server ήταν κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες, κατέληξαν στην ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελβετία. Πάντως τα στοιχεία σχετικά με τα κέρδη που αποδίδονταν στη συγκεκριμένη μόνιμη εγκατάσταση ήταν ελλιπή στην δικαστική απόφαση. Εκείνη την εποχή είχαν καταγραφεί σχόλια που έλεγαν πως σε γενικές γραμμές ναι μεν ένας Internet Server μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, αλλά τα φορολογητέα κέρδη που θα αποδίδονται στον τόπο που βρίσκεται ο server πρέπει να είναι χαμηλά λόγω της ελάχιστης συμβολής που έχει έναν server στην «προστιθέμενη αξία» της επιχείρησης. Σαφώς δεν μπορούσε τότε να προβλεφθεί, από την πλειοψηφία των ειδικών, η ουσιώδη συνεισφορά, που θα είχε σήμερα η τεχνολογία γενικότερα και ο Internet Server ειδικότερα, στην ύπαρξη και

²⁰⁴ OECD, (2012), Commentary on Article 5 Concerning the definition of permanent establishment, E-commerce 42.1 – 42.10, 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24

στην αλματώδη αύξηση των κερδών του εν γένει επιχειρηματικού τομέα στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία.

4.2 Εξελίξεις στην Ιταλία με αφορμή υπόθεση εταιρίας παροχής βιντεοπαιχνιδιών με έδρα στην Γαλλία

Η Ιταλική Φορολογική Διοίκηση, έχοντας την πρόθεση να επιλύσει όσο το δυνατόν εν τη γενέσει του το ακανθώδες ζήτημα²⁰⁵ της φορολόγησης των εσόδων του ηλεκτρονικού εμπορίου, εξέδωσε το ψήφισμα 119 της 28^{ης} Μαΐου του 2007. Το Ιταλικό Δημόσιο αποδεχόταν πως ο Internet Server υπό ορισμένες συνθήκες μπορεί να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ιταλία και επομένως ενεργοποιείται η αρμοδιότητα του ιταλικού κράτους να φορολογήσει τα έσοδα που αποδίδονται στην επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία ασκείται μέσω του server. Αφορμή του ψηφίσματος ήταν η υπόθεση μιας γαλλικής εταιρίας που προσφέρει διαδικτυακές υπηρεσίες βιντεοπαιχνιδιών στην ιταλική αγορά. Όσοι πελάτες επιθυμούσαν να προχωρήσουν σε εγγραφή στην διαδικτυακή υπηρεσία, έπρεπε να ενεργοποιήσουν τους ατομικούς τους λογαριασμούς. Στη συνέχεια οι πελάτες εγκαθιστούσαν δωρεάν ένα πρόγραμμα αναπαραγωγής των παιχνιδιών, χωρίς όμως να έχουν δικαίωμα να το αντιγράψουν, να το τροποποιήσουν ή να το εκμεταλλευτούν εμπορικά. Έτσι μπορούσαν να μεταφορτώσουν από την ιστοσελίδα της γαλλικής εταιρίας όποια και όσα από τα παιχνίδια ήθελαν και να κάνουν χρήση αυτών. Για τη διευκόλυνση της διαδικτυακής σύνδεσης και της μείωσης του κόστους υλοποίησης της σύνδεσης, η γαλλική εταιρία εγκατέστησε δύο servers σε συνεργασία με έναν ιταλικό πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου (Internet Service Provider). Οι servers βρίσκονταν στην κυριότητα της γαλλικής επιχείρησης. Εκείνη από τα κεντρικά της γραφεία επιμελούταν απευθείας την διαμόρφωση και την λειτουργία των servers. Επίσης φρόντιζε για την εγκατάσταση των εφαρμογών του λογισμικού και την παράδοση των παιχνιδιών στους πελάτες στην Ιταλία. Η γαλλική εταιρία δεν είχε ανθρώπινο προσωπικό στην Ιταλία που να ασχολείται

²⁰⁵ Ashish Chadha, *Bearing of Human Presence on constitution of a Fixed Place Permanent Establishment in Digital Economy*, 26-5-2022, <https://itatonline.org/digest/articles/bearing-of-human-presence-on-constitution-of-a-fixed-place-permanent-establishment-in-digital-economy/>

με την λειτουργία των servers. Τα βιντεοπαιχνίδια ήταν δύο ειδών, το πρώτο είδος ήταν τα «Games on Demand» που σήμαινε πως ο πελάτης έναντι αμοιβής αποκτούσε πρόσβαση στο παιχνίδι για περιορισμένο χρόνο, ενώ το δεύτερο είδος ήταν τα παιχνίδια «Buy and Download» στα οποία ο πελάτης αγόραζε και προχωρούσε σε λήψη των παιχνιδιών, ώστε να κάνει χρήση αυτών για απεριόριστο χρονικό διάστημα και όποτε το επιθυμούσε. Οι δύο κατηγορίες παιχνιδιών προσφέρονταν στους πελάτες εν μέρει μέσω των servers και εν μέρει μέσω του ιταλικού παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου. Η γαλλική εταιρία χρέωνε απευθείας τους πελάτες για τα παιχνίδια που προσέφερε μέσω των δικών της servers. Για τα παιχνίδια που προσφέρονται μέσω του ιταλικού παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου, η γαλλική εταιρία εξέδιδε τιμολόγιο στον ιταλικό πάροχο για ποσό ίσο με τα δικαιώματα που καταβάλει ο πελάτης, μείον του ποσού της αμοιβής που κατέβαλε στους συντηρητές της ιστοσελίδας της για τις υπηρεσίες τους. Το ζήτημα που εξετάστηκε στην απόφαση της Ιταλικής Φορολογικής Διοίκησης είναι κατά πόσον οι servers της γαλλικής εταιρίας αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση της στην Ιταλία σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Γαλλίας και Ιταλίας, καθώς και κατά πόσον τα κέρδη που αποδίδονται στα παιχνίδια που πωλούνται μέσω των servers της γαλλικής εταιρίας υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ιταλία. Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε η Ιταλική Φορολογική Διοίκηση συνάδουν με τις διατάξεις και τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για το ποιες είναι οι περιστάσεις που όταν συντρέχουν, οδηγούν στην διαπίστωση πως ένας Internet Server μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος και επομένως έγινε δεκτή η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

4.3 Νομολογία από τη Σουηδία

Το επίμαχο θέμα του Internet Server απασχόλησε και το κράτος της Σουηδίας. Το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σουηδίας²⁰⁶ έκρινε ότι η κατοχή πνευματικής ιδιοκτησίας, συγκεκριμένα λογισμικού, που φιλοξενείται σε server που βρίσκεται στη Σουηδία, δεν συνεπάγεται τη σύσταση μόνιμης εγκατάστασης στη Σουηδία.

²⁰⁶ Target Number 4890-13 dated 06th December 2013 (Supreme Administrative Court, Sweden).

Τα πραγματικά περιστατικά²⁰⁷ ήταν πως μια μητρική εταιρία και μια θυγατρική της είναι αμοφότερες αλλοδαπές επιχειρήσεις και σκόπευαν να δημιουργήσουν εγκαταστάσεις υπολογιστικού νέφους (cloud) στη Σουηδία για να υποστηρίξουν την παροχή λογισμικού εντός του ομίλου των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η θυγατρική θα αγόραζε έναν διακομιστή και θα τον τοποθετούσε σε μια μισθωμένη τοποθεσία στη Σουηδία, με σκοπό να διαθέσει χώρο στον server στη μητρική εταιρία. Η μητρική εταιρία θα χρησιμοποιούσε το χώρο του server για την αποθήκευση του λογισμικού που της ανήκει εξ ολοκλήρου. Η μόνη δραστηριότητα της θυγατρικής θα ήταν η διαχείριση του server και του λογισμικού που είναι αποθηκευμένο στον server. Όλες οι άλλες δραστηριότητες της μητρικής και της θυγατρικής θα τελούνταν στη χώρα διαμονής τους και δεν θα απασχολούσαν προσωπικό στην Σουηδία, ούτε η μια ούτε η άλλη εταιρία. Ο όμιλος έλαβε προκαταρκτική απόφαση ότι δεν θα «κινδύνευαν» με στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης στη Σουηδία. Στη συνέχεια κρίθηκε από το Συμβούλιο Προδικαστικών Αποφάσεων και από την Σουηδική Εφορία πως μόνο η κυριότητα ενός προγράμματος λογισμικού, ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποθηκευμένου σε διακομιστή στη Σουηδία, δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία, συνεπώς δεν έγινε δεκτή η στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σουηδίας.

Η Σουηδική Φορολογική Υπηρεσία δημοσίευσε τα επόμενα χρόνια, στις 23-11-2018, τις απόψεις της για το υπό ποιες προϋποθέσεις ένας server θεμελιώνει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στην Σουηδία. Αναφέρει πως μόνιμη εγκατάσταση προκύπτει εάν η αλλοδαπή εταιρία διαθέτει έναν ή περισσότερους διακομιστές στη Σουηδία και ο κύριος

²⁰⁷ Kim Jokinen and Lukas Nilsson, *Server holdings may entail a permanent establishment*, 25-2-2019, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/server-holdings-may-entail-a-permanent-establishment> , βλ. και Sara Bolmstrand and My Christensen, Deloitte Sweden., *Server can be considered a permanent establishment*, 20-12-2018., <https://www.taxathand.com/article/10809/Sweden/2018/Server-can-be-considered-a-permanent-establishment> βλ. και Orbitrax Sweden, *Advance ruling on whether a computer server and software operating from it creates a PE in Sweden — Orbitax Tax News & Alerts*, 2-12-2013., <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Advance-ruling-on-whether-a-co-3650> , βλ. και CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

σκοπός της επιχείρησης συνίσταται στην παροχή διαθέσιμου χώρου και διαθέσιμης χωρητικότητας δεδομένων εντός του διακομιστή σε πελάτες. Σύμφωνα με τη σουηδική φορολογική υπηρεσία, μόνιμη εγκατάσταση προκύπτει εάν σε πρώτο στάδιο μια αλλοδαπή εταιρεία διαθέτει server που βρίσκεται σε ορισμένη τοποθεσία στη Σουηδία για τουλάχιστον έξι μήνες. Κατόπιν απαιτείται ή ο σκοπός της επιχείρησης να συνίσταται στην παραχώρηση χώρου στο διακομιστή για τους πελάτες της, όπως για παράδειγμα πράττει ένας πάροχος υπηρεσιών διαδικτύου (επιχείρηση ISP) που ασχολείται με τη φιλοξενία ιστοσελίδων, ή η επιχείρηση να διεξάγει ηλεκτρονικό εμπόριο μέσω ιστοσελίδας που φιλοξενείται στο διακομιστή, στην οποία οι πελάτες μπορούν να δουν τη ποικιλία των προϊόντων, να παραγγείλουν, να πληρώσουν και ακόμη να παραλάβουν το ψηφιακό προϊόν μέσω του διακομιστή. Αγοραπωλησία ψηφιακών αγαθών διεξάγεται ενδεικτικά από λογισμικό πρόγραμμα μέσω του οποίου μεταφορτώνονται ταινίες ή μουσική. Για να συσταθεί όμως μόνιμη εγκατάσταση πρέπει η εκάστοτε εταιρία να έχει στη διάθεσή της τον διακομιστή και το ευρισκόμενο εντός του διακομιστή λογισμικό.

Επιπρόσθετα στοιχειοθετείται μόνιμη εγκατάσταση στην Σουηδία αν η εταιρία διεξάγει ηλεκτρονικό εμπόριο και ο δικτυακός τόπος, που φιλοξενείται στον διακομιστή, έχει ως κύριο σκοπό την παρουσίαση των προϊόντων και τη διεκπεραίωση των παραγγελιών καθώς και των δεσμευτικών συμφωνιών που συνάπτονται κατά την παραγγελία, ακόμη και αν η παράδοση των προϊόντων πραγματοποιείται σε άλλη τοποθεσία και το προϊόν πληρώνεται με αντικαταβολή. Μόνιμη εγκατάσταση προκύπτει όμως μόνο εάν η υπό εξέταση εταιρία έχει στη διάθεσή της τον διακομιστή και το λογισμικό. Ακόμη, σύμφωνα με τη Σουηδική Φορολογική Υπηρεσία, μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να προκύψει αν η κύρια δραστηριότητα της εταιρίας είναι η αποθήκευση και η επεξεργασία πληροφοριών, διαδικασίες που πρέπει να υλοποιούνται μέσω διακομιστή που βρίσκεται στη Σουηδία. Η άποψη της Σουηδικής Φορολογικής Υπηρεσίας είναι ότι δεν προκύπτει μόνιμη εγκατάσταση για αλλοδαπή εταιρία όταν χρησιμοποιεί τον διακομιστή και φιλοξενεί εκεί τον ιστότοπό της ή άλλο λογισμικό αλλά ο διακομιστής δεν βρίσκεται στη διάθεσή της, ή αν παρότι έχει στην κυριότητά της έναν διακομιστή στη Σουηδία τον εκμισθώνει ολόκληρο σε άλλη εταιρία που τον χρησιμοποιεί για την επιχείρησή της ή αν παρότι διεξάγει δραστηριότητες μέσω διακομιστή στη Σουηδία, η παραγγελία των

αγαθών γίνεται με άλλο τρόπο, με αποτέλεσμα αυτές οι δραστηριότητες, όπως για παράδειγμα η θέαση των διαθέσιμων προϊόντων, να θεωρούνται προπαρασκευαστικές και να μην επαρκούν για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

Αν και η Σουηδική Φορολογική Υπηρεσία ισχυρίζεται πως βασίζει τη δήλωσή της στο άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, η άποψη των Σουηδών φοροτεχνικών κ. Kim Jokinen και κ. Lukas Nilsson²⁰⁸ είναι ότι η ερμηνεία της είναι αυστηρότερη από εκείνη πολλών φορολογικών αρχών άλλων χωρών καθώς με βάση τη δήλωση της Σουηδικής Φορολογικής Διοίκησης, όλες οι αλλοδαπές εταιρίες που διαθέτουν έναν ή περισσότερους servers στη Σουηδία θα πρέπει να υποβάλουν σουηδική δήλωση φόρου εισοδήματος και να καταβάλουν προκαταβολή φόρου. Τονίζουν πως η αξιολόγηση πρέπει πάντα να γίνεται σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση *in concreto*. Οι αλλοδαπές εταιρίες που έχουν μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη δήλωση της Σουηδικής Εφορίας, αλλά θεωρούν ότι ο διακομιστής ή οι διακομιστές τους δεν οδηγούν σε μόνιμη εγκατάσταση, θα πρέπει να υποβάλουν σουηδική φορολογική δήλωση εισοδήματος που να περιέχει επιφύλαξη, στην οποία θα αναφέρεται το φορολογητέο εισόδημα κατόπιν υπολογισμού, βάσει της μεθόδου που ορίζει η σουηδική νομοθεσία.

Μια ακόμη σχετική υπόθεση²⁰⁹ που απασχόλησε το σουηδικό κράτος ήταν η περίπτωση²¹⁰ της Webbase Enterprises Limited, μια εταιρίας με έδρα το Χονγκ Κονγκ, που ασχολείται με την πώληση φακών επαφής και καλλυντικών στη Σουηδία μέσω διαδικτύου. Η Webbase αγόρασε τις υπηρεσίες τρίτου μέρους, δηλαδή της επιχείρησης Fortus International AB, η οποία χειριζόταν την προμήθεια, το προσωπικό και την αποθήκευση των προϊόντων στη Σουηδία. Όλα τα προϊόντα αγοράστηκαν από την αποθήκη της Fortus. Στον εκπρόσωπο της Fortus χορηγήθηκε πληρεξούσιο για την εκπροσώπηση της Webbase στη Σουηδία. Η Webbase δεν διατηρούσε δικό της προσωπικό ή αποθηκευτικές μονάδες στη Σουηδία και επικεντρώθηκε αποκλειστικά

²⁰⁸ Kim Jokinen and Lukas Nilsson, *Server holdings may entail a permanent establishment*, 25-2-2019, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/server-holdings-may-entail-a-permanent-establishment>

²⁰⁹ Case Number 6479-12 dated 16th September 2013, Court of Appeal, Gothenburg-Sweden.

²¹⁰ CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

στην εμπορία και στην ανάπτυξη των προϊόντων, η οποία γινόταν από το Χονγκ Κονγκ, που ήταν η έδρα της. Η Webbase όμως προχώρησε σε εγγραφή της για φορολογικούς σκοπούς στη Σουηδία δηλώνοντας ότι ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα εκεί, γεγονός που αργότερα στη δίκη υποστήριξε ότι ήταν λάθος, επιμένοντας ότι η υπόθεση θα έπρεπε να εκδικαστεί επί των πραγματικών ζητημάτων και όχι επί της εσφαλμένης ενέργειας της εγγραφής. Το Εφετείο του Γκέτεμποργκ επισήμανε ότι οι καταναλωτές συνάπτουν συμφωνία με την Webbase απευθείας μέσω της ιστοσελίδας της και πως η πληρωμή γίνεται απευθείας σε αυτή. Επίσης δεν είχε προσωπικό στη Σουηδία και εξαρτάται από την Fortus για τις πωλήσεις, καθώς τα προϊόντα που πωλεί η Webbase αγοράζονται από την αποθήκη της Fortus, με την Fortus είναι εκείνη που διενεργεί όλες τις παραδόσεις και εκπληρώνει τις απαραίτητες λογιστικές υποχρεώσεις. Η Webbase δεν είχε φυσική πρόσβαση στους Internet Servers και δεν είχε στη διάθεσή της τον χώρο της Fortus. Το Εφετείο του Γκέτεμποργκ έκρινε ότι, μολονότι η επιχειρηματική δραστηριότητα της Webbase, που ήταν οι πωλήσεις φακών και καλλυντικών μέσω του διαδικτύου, καθίστατο δυνατή μέσω της Fortus, η Webbase δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία μέσω του φυσικού χώρου της Fortus.

4.4 Υπόθεση με εταιρία παροχής τυχερών παιγνίων στην Δανία

Σε μια υπόθεση²¹¹ από την χώρα της Δανίας²¹², μια διεθνής εταιρία παροχής τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου²¹³ αποφάσισε να υποβάλει αίτηση για χορήγηση άδειας διεξαγωγής τυχερών παιχνιδιών από την Αρχή Τυχερών Παιχνιδιών της Δανίας, μετά το «άνοιγμα» της δανικής αγοράς τυχερών παιχνιδιών. Η εταιρία δεν σκόπευε να εγκαταστήσει γραφεία στη Δανία. Αντίθετα, σχεδίαζε να διεξάγει το τυχερό παίγνιο

²¹¹ SKM2011.828.SR, Tax Board, Denmark.

²¹² CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²¹³ Στο επόμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας (Κεφάλαιο 5) γίνεται αναλυτική αναφορά στο νομικό καθεστώς που διέπει τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις στην Ελλάδα, λόγω της σύνδεσής τους με το ζήτημα του server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Καταγράφονται επίσης πρόσφατες ελληνικές Δικαστικές Αποφάσεις για το συγκεκριμένο θέμα.

μέσω ενός δανικού ιστοτόπου (domain name: «.dk») από έναν server που δεν θα βρίσκεται στην Δανία. Η Φορολογική Αρχή της Δανίας επιβεβαίωσε ότι η συγκεκριμένη εταιρία παροχής τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Δανία.

4.5 Υπόθεση από την Φινλανδία

Σε μια φινλανδική υπόθεση²¹⁴, μια σουηδική εταιρία²¹⁵ είχε ως αντικείμενο την ηλεκτρονική πώληση και εκμίσθωση («leasing») φωτογραφιών, κυρίως για να διαφημίσει επιχειρήσεις στη σκανδιναβική αγορά μέσω του δικτυακού της τόπου. Οι εικόνες μπορούσαν είτε να μεταφορτωθούν ψηφιακά, είτε να παραδοθούν στον πελάτη σε CD-ROM απευθείας από τη Σουηδία. Η πληρωμή γινόταν ηλεκτρονικά. Η εταιρία δεν διέθετε γραφεία και αποθήκες στη Φινλανδία, ούτε ο server της βρισκόταν στη Φινλανδία. Υπήρχαν δύο αντιπρόσωποι στη Φινλανδία, οι οποίοι εργαζόνταν από την κατοικία τους και ήταν υπεύθυνοι για την προώθηση των ιστοσελίδων της εταιρίας και τη διατήρηση και σύσφιξη των επιχειρηματικών δεσμών εκεί. Το Κεντρικό Φορολογικό Συμβούλιο της Φινλανδίας έκρινε ότι ο δικτυακός τόπος της εταιρίας δεν δημιουργούσε μόνιμη εγκατάσταση της σουηδικής εταιρίας στη Φινλανδία.

4.6 Υπόθεση από την Πολωνία

Το πολωνικό Υπουργείο Οικονομικών²¹⁶ είχε επιληφθεί μιας κατάστασης,²¹⁷ κατά την οποία μια γερμανική εταιρία εμπορευόταν αγαθά σε επιχειρήσεις πολωνικού ομίλου και οι παραγγελίες πραγματοποιούνταν μέσω ενός δικτυακού τόπου που φιλοξενούνταν σε

²¹⁴ Case Number 68/2001 dated 15th August 2001, Central Board of Taxation, Finland.

²¹⁵ CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²¹⁶ Ruling Number IP-PB3-423-891/08-4/PS dated 5th May, 2008, Ministry of Finance, Poland.

²¹⁷ CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

server που βρισκόταν στη Γερμανία. Η γερμανική εταιρία δεν είχε προσωπικό ή γραφείο στην Πολωνία. Το Υπουργείο Οικονομικών της Πολωνίας έκρινε ότι δεν δημιουργείται μόνιμη εγκατάσταση, επειδή όλες οι δραστηριότητες διεξάγονταν μέσω ενός δικτυακού τόπου που φιλοξενούταν σε server ευρισκόμενο εκτός Πολωνίας.

4.7 Η υπόθεση Dell στην Ισπανία

Στις 8 Ιουνίου 2015, το ισπανικό Εθνικό Δευτεροβάθμιο Δικαστήριο εξέδωσε την Απόφασή του²¹⁸ επί της υπόθεσης Dell, επιβεβαιώνοντας το συμπέρασμα της προηγούμενης Απόφασης που εξέδωσε το Κεντρικό Φορολογικό Δικαστήριο της Ισπανίας²¹⁹, ότι δηλαδή οι δραστηριότητες της ισπανικής θυγατρικής εταιρίας της Dell (Dell Spain) αποτελούσαν μόνιμη εγκατάσταση του ιρλανδικού ομίλου πωλήσεων στην Ισπανία (Dell Ireland) με βάση την ισπανοϊρλανδική ΣΑΔΦ.

Τα κύρια πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης²²⁰ έχουν ως εξής: Η εμπορική δομή της εταιρίας Dell (με έδρα τις ΗΠΑ) γενικότερα και ιδίως στην Ισπανία, λειτουργούσε μέσω διαφόρων εταιριών που σχημάτιζαν ένα σύνθετο και κατακερματισμένο μοντέλο για την εκτέλεση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της πολυεθνικής εταιρίας στην Ισπανία. Οι εγκαταστάσεις παραγωγής βρίσκονταν στην Ιρλανδία, η αγορά προϊόντων γινόταν επίσης από την Ιρλανδία και η πώληση στην αγορά λάμβανε χώρα μέσω τοπικών θυγατρικών της Dell, υπό συμφωνίες προμήθειας. Η Dell Spain είναι μέρος του πολυεθνικού ομίλου (Dell), που κατασκευάζει και εμπορεύεται ηλεκτρονικούς υπολογιστές. Η Dell Ireland, λειτουργεί ως κόμβος διανομής για το μεγαλύτερο μέρος

²¹⁸ Judgment of 8 June 2015 in Case 182/2012.

²¹⁹ Resolution Number 00/2107/2007 dated 15th March, 2012 (Central Economic-Administrative Court, Spain).

²²⁰ Eduardo Martinez-Matosas and Luis Cuesta, Gomez – Acebo & Pombo, *Spanish Tax Alert - The Dell Case - Spanish subsidiary considered a permanent establishment*, November 2015, <https://www.gap.com/wp-content/uploads/2018/07/the-dell-case-spanish-subsiary-considered-a-permanent-establishment.pdf> βλ. και τις εκεί παραπομπές. , βλ. επίσης CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

της Ευρώπης. Η Dell Ireland έχει ορίσει συγγενείς οντότητες να λειτουργούν ως επίτροποι σε διάφορες χώρες με την Dell Spain και την Dell France να αποτελούν μέρος αυτού του δικτύου. Οι πωλήσεις σε ιδιώτες πελάτες στην Ισπανία πραγματοποιούνται με την συνδρομή της Dell France μέσω ενός τηλεφωνικού κέντρου και μιας ιστοσελίδας. Η ισπανική θυγατρική (Dell Spain) προσέλαβε άτομα για να μεταφράσουν τον ιστότοπο, να επανεξετάσουν το περιεχόμενο και να τον διαχειριστούν. Οι φορολογικές αρχές της Ισπανίας κατόπιν φορολογικού ελέγχου, έκριναν πως οι δραστηριότητες στην Ισπανία αποτελούσαν μόνιμη εγκατάσταση της Dell Ireland στην οποία έπρεπε να αποδοθούν τα έσοδα και να εισπραχθούν φόροι για τις χρήσεις 2001 έως και 2003.

Η Dell Ireland δεν διέθετε δικό της προσωπικό γενικότερα. Όλους τα ανθρώπινους πόρους τους λάμβανε κυρίως από μια άλλη συνδεδεμένη ιρλανδική εταιρία. Οι υπολογιστές της Dell πωλούνταν, στο επίπεδο των προμηθειών, στην Ισπανία από την Dell Spain μέσω συμβάσεων προμηθειών με την Dell Ireland, που ήταν ο εντολοδόχος. Η Dell Spain πωλούσε και διακινούσε τους υπολογιστές στην ισπανική αγορά με τη δική της επωνυμία, αλλά για λογαριασμό της Dell Ireland. Η λειτουργία της Dell Ireland ήταν η πώληση υπολογιστών, η διαχείριση και ο έλεγχος της διανομής τους στις διάφορες αγορές μέσω των τοπικών της διανομέων, που αμείβονταν ως προμηθευτές, αλλά οι οποίοι στην πραγματικότητα ασκούσαν ουσιαστικές δραστηριότητες, από επιχειρηματική άποψη, πέρα από την δραστηριότητα του προμηθευτή. Ειδικότερα, ο Ισπανός προμηθευτής (Dell Ισπανία) συμμετείχε άμεσα και ενεργά στην εφοδιαστική αλυσίδα, το μάρκετινγκ, τις υπηρεσίες μεταπώλησης και τη διοίκηση της ισπανικής διαδικτυακής ιστοσελίδας της Dell Ιρλανδίας. Η Dell Ireland δεν είχε υπαλλήλους ή εγκαταστάσεις στην Ισπανία. Αγαθά που ανήκουν στην Dell Ireland ήταν αποθηκευμένα στις εγκαταστάσεις της ισπανικής Dell, στο πλαίσιο των υπηρεσιών εφοδιασμού που παρείχε η τελευταία στην πρώτη βάση της συμφωνίας τους. Επίσης, η Dell Ireland λειτουργούσε μέσω του μοντέλου άμεσων πωλήσεων. Οι παραγγελίες αγοράς γίνονταν στο διαδίκτυο ή στο τηλεφωνικό κέντρο. Το υφιστάμενο σύστημα ήταν αποτέλεσμα προηγούμενης αναδιάρθρωσης που μετασχημάτισε την ισπανική οντότητα από οντότητα διανομής σε κυρίως προμηθεύτρια εταιρία, που εξυπηρετούσε πλέον μεγάλους πελάτες για λογαριασμό της Dell Ireland.

Το Κεντρικό Φορολογικό Δικαστήριο της Ισπανίας έκρινε ότι η ιρλανδική εταιρία (Dell Ireland) είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ισπανία. Θεώρησε πως η ιρλανδική εταιρία είχε σταθερό τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ισπανία, διότι, ακόμη και αν δεν είχε δικές της φυσικές εγκαταστάσεις, αυτές που ανήκαν στην ισπανική θυγατρική, ήταν στην πλήρη διάθεσή της ιρλανδικής. Ομοίως, όλοι οι ανθρώπινοι και υλικοί πόροι αφιερώθηκαν εξ ολοκλήρου στην υποστήριξη της ιρλανδικής επιχείρησης ως εντολέας της ισπανικής. Κατά την άποψη του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι η ιρλανδική εταιρία δεν είχε προσωπικό και ότι οι υπάλληλοι της ισπανικής θυγατρικής ασχολούνταν με την ανάληψη βασικών λειτουργιών της κύριας εταιρίας (π.χ. μάρκετινγκ, προώθηση, ανάμειξη στην εφοδιαστική αλυσίδα, υποστήριξη μετά την πώληση, διαχείριση κλπ.) πάντα υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της τελευταίας, τότε η ισπανική οντότητα θα πρέπει να θεωρηθεί επέκταση της ιρλανδικής οντότητας στην Ισπανία. Αν και τα ανωτέρω αρκούσαν για να υποστηρίξουν την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, το πρωτοβάθμιο Δικαστήριο επίσης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ισπανική θυγατρική ήταν εξαρτημένο όργανο του ιρλανδικού εντολέα. Ο λόγος ήταν πως η ισπανική εταιρία ασχολούνταν με τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της ιρλανδικής εταιρίας και ότι είχε οικονομική εξάρτηση από αυτήν.

Το Ισπανικό Εφετείο επικύρωσε την ανωτέρω απόφαση, αξιοποιώντας τις διατάξεις και τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι όλες οι πωλήσεις που πραγματοποίησε η Dell Ireland στην Ισπανία (μείον τις προμήθειες που καταβλήθηκαν στην Dell Spain και άλλες συναφείς καταλογιστέες δαπάνες) θα πρέπει να αποδοθούν στη μόνιμη εγκατάσταση της Dell Ireland στην Ισπανία. Όσον αφορά το αυτόνομο κριτήριο του εξαρτημένου οργάνου, το Εφετείο διαπίστωσε πως η Dell Spain ενήργησε βάσει συνολικής εποπτείας και ελέγχου της Dell Ireland και πως οι δραστηριότητές της δεν περιορίζονταν σε εκείνες που έχουν βοηθητικό χαρακτήρα. Η Dell Spain είχε την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις που ήταν δεσμευτικές για την Dell Ireland. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η Dell Ireland είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ισπανία λόγω της λειτουργικής οργάνωσης της Dell Spain, παρά το γεγονός ότι οι εγκαταστάσεις και οι δραστηριότητες της δεν διέπονταν από καθεστώς επίσημης ιδιοκτησίας ή μίσθωσης από την Dell Ireland. Ο ΟΟΣΑ προβλέπει πως μια μητρική εταιρία μπορεί να έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος όπου η θυγατρική της έχει έδρα και

δραστηριοποιείται μέσω χώρων ή εγκαταστάσεων που κατέχει εκείνη, αλλά ουσιαστικά αυτές οι εγκαταστάσεις πρέπει να είναι στη διάθεση της μητρικής εταιρίας. Εντούτοις το Δικαστήριο παρότι δεν εξέτασε αν ο ισπανικός ιστότοπος της Dell θα μπορούσε να είναι χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση, καθώς στήριξε την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην έδρα της Dell Spain και στο κριτήριο του εξαρτημένου οργάνου, ανέφερε πως, σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ έτσι κι αλλιώς ένας ιστότοπος δεν επαρκεί για να συστήσει μόνιμη εγκατάσταση, αλλά μπορεί θεωρητικά να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση ο τόπος που βρίσκεται ο Internet Server, εντός του οποίου φιλοξενείται και ο ιστότοπος. Στην συγκεκριμένη υπόθεση ο server δεν βρισκόταν στην Ισπανία, παρότι η ιστοσελίδα που φιλοξενούνταν στον server αφορούσε την πώληση των προϊόντων στην ισπανική αγορά.

Το Ανώτατο Δικαστήριο της Ισπανίας²²¹ επιβεβαίωσε και αποδέχτηκε²²² τις Αποφάσεις του Πρωτοβάθμιου και του Δευτεροβάθμιου Δικαστηρίου της Ισπανίας όσον αφορά την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της Dell Ireland στην Ισπανία, συμφωνώντας με τους συλλογισμούς που ανέπτυξαν τα κατώτερα δικαστήρια για τον σχηματισμό της σχετικής κρίσης τους. Πιο αναλυτικά το Ανώτατο Δικαστήριο επισήμανε πως η έκφραση "ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης" που περιλαμβάνεται στο άρθρο 5 παρ. 5 της ΣΑΔΦ Ισπανίας-Ιρλανδίας δεν απαιτεί κατ' ανάγκη άμεση εκπροσώπηση μεταξύ του εντολέα και του εντολοδόχου, αλλά αναφέρεται στην ικανότητα του εντολοδόχου να δεσμεύει τον εντολέα με τον τρίτο, ακόμη και όταν δεν υπάρχει νομική συμφωνία μεταξύ των δύο. Επιπλέον, το Ανώτατο Δικαστήριο θεωρεί ότι η Dell Spain δεν μπορεί να θεωρηθεί ανεξάρτητος αντιπρόσωπος, δεδομένου ότι λειτουργούσε αποκλειστικά για λογαριασμό της Dell Ireland, υπό τον έλεγχο και τις οδηγίες της ίδιας. Όσον αφορά τον "σταθερό τόπο εγκατάστασης", το Ανώτατο Δικαστήριο αναφέρει ότι η ύπαρξη ενός χώρου στη διάθεση του εντολέα περιλαμβάνει επίσης τη χρήση των χώρων αυτών μέσω άλλης οντότητας που ασκεί τη δραστηριότητα του εντολέα, υπό την εποπτεία του. Το εν λόγω Δικαστήριο εξήγησε επίσης ότι η θεώρηση μιας εταιρίας ως μόνιμη εγκατάσταση, δεν

²²¹ Spain vs Dell, June 2016, Supreme Court, Case No. 1475/2016: <https://tpguidelines.com/wp-content/uploads/Spain-vs-Dell-20-june-2016-Supreme-Court-case-nr-2861-2016-Eng.htm>

²²² Tptguidelines, *Spain vs Dell, June 2016, Supreme Court, Case No. 1475/2016*, <https://tpguidelines.com/spain-vs-dell-june-2016-supreme-court-case-no-14752016-2/>

βασίζεται μόνο στην ικανότητά της να συνάπτει συμβάσεις που δεσμεύουν την εταιρία, αλλά στηρίζεται και στη λειτουργική και πραγματική συσχέτιση μεταξύ του αντιπροσώπου και της εταιρίας, υπό την έννοια ότι ο αντιπρόσωπος έχει επαρκή εξουσία να δεσμεύει την εταιρία στην κύρια δραστηριότητα της εν τοις πράγμασι, ακολουθώντας τις οδηγίες της εταιρίας και υπό τον έλεγχό της, γεγονός που συνέβαινε στην υπό κρίση υπόθεση.

4.8 Η υπόθεση Google στην Γαλλία

Μια από τις πιο γνωστές υποθέσεις²²³ που απασχόλησε τα Δικαστήρια των κρατών μελών της ΕΕ την τελευταία πενταετία, στο ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, είναι η υπόθεση της Google France, η οποία κρίθηκε τον Ιούλιο του 2018 από το Διοικητικό Πρωτοδικείο των Παρισίων και το 2019 από το Διοικητικό Εφετείο του ομώνυμης πρωτεύουσας της Γαλλίας.

Το ιστορικό της υπόθεσης αφορούσε την ψηφιακή υπηρεσία της παροχής διαδικτυακής διαφήμισης. Ο τρόπος που λειτουργούσε, την περίοδο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης, μια από τις μεγαλύτερες εταιρίες διαδικτυακών υπηρεσιών δηλαδή η Google, στην Ευρώπη ήταν ο εξής: Η Google στην Ιρλανδία είναι θυγατρική εταιρία της μητρικής εταιρίας της Google, που είναι από το 2015 η αμερικάνικη πολυεθνική εταιρία Alphabet Inc. Η ιρλανδική Google παρέχει, έναντι τιμήματος, σε ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις πρόσβαση στην τεχνολογική πλατφόρμα AdWords (η σημερινή πλατφόρμα Google Ads). Η πλατφόρμα AdWords συνδεόταν με την μηχανή αυτόματης αναζήτησης της Google και προσέφερε αυξημένα πλεονεκτήματα στους πελάτες της Google, καθώς καθιστούσε δυνατή την ανάρτηση των διαφημιστικών τους μηνυμάτων στο Internet, τα οποία ήταν εμφανή και ευδιάκριτα στις οθόνες των υπολογιστών των χρηστών του διαδικτύου, όποτε εκείνοι πληκτρολογούσαν συναφείς λέξεις κλειδιά στην αυτόματη αναζήτηση της Google.

²²³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 194-201 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Οι γαλλικές εταιρίες λοιπόν συμβάλλονταν με την ιρλανδική Google, αποσκοπώντας στο να διαφημιστούν στην πλατφόρμα AdWords. Για να μπορέσει να πραγματοποιηθεί η διαφήμιση, έπρεπε να επιλέξουν και να γνωστοποιήσουν στην ιρλανδική Google λέξεις κλειδιά, που θα συνδέονταν με το διαφημιστικό μήνυμα για τις υπηρεσίες τους. Κάθε φορά που κάποιος χρήστης θα πληκτρολογούσε στην αυτόματη αναζήτηση της Google τις λέξεις κλειδιά που είχαν επιλέξει οι γαλλικές εταιρίες, θα εμφανιζόταν το αντίστοιχο διαφημιστικό μήνυμα μαζί με τον σύνδεσμο που κατευθύνει τον χρήστη στην ιστοσελίδα της διαφημιζόμενης επιχείρησης. Η τιμολόγηση της υπηρεσίας γινόταν ανά κλικ του χρήστη Internet στον σύνδεσμο της διαφήμισης. Υπολογιζόταν επίσης το μέγιστο κόστος σε κάθε κλικ που ήταν διατεθειμένη να πληρώσει η διαφημιζόμενη επιχείρηση. Στο ενδεχόμενο να έχουν επιλέξει περισσότερες διαφημιζόμενες επιχειρήσεις τις ίδιες λέξεις κλειδιά, λάμβανε χώρα στην πλατφόρμα AdWords αυτόματη δημοπρασία σε πραγματικά χρόνο προκειμένου να οριστικοποιηθεί η σειρά εμφάνισης των ανταγωνιζόμενων διαφημιστικών μηνυμάτων.

Το κρίσιμο σημείο στην υπόθεση είναι πως εκτός της ιρλανδικής Google υπάρχει και η γαλλική Google. Η γαλλική Google είχε αναλάβει να παρέχει στην ιρλανδική Google προώθηση των υπηρεσιών της, εδραίωση του σήματός της και αγοραλογία (marketing) στην Γαλλία. Η γαλλική Google ερχόταν σε επαφή με τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, τις συνέδραμε στην επιλογή των λέξεων κλειδιών, επικουρούσε την κατάρτιση των συμβάσεων παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών και ενημέρωνε την ιρλανδική Google. Δεν άσκησε καμία επιρροή στην υπόθεση ο τελικός προορισμός που διαφημιζόνταν οι επιχειρήσεις, αν δηλαδή διαφημιζόνταν στην Ιρλανδία ή στην Γαλλία ή οπουδήποτε αλλού. Η γαλλική Google δύναται να θεωρηθεί αδερφή εταιρία της ιρλανδικής Google, τις διαφημιστικές υπηρεσίες της οποίας προωθεί. Λειτουργεί ως διαμεσολαβητής ανάμεσα στην ιρλανδική google και στις γαλλικές επιχειρήσεις. Το φλέγον ζήτημα που ήθελε να αποδείξει η Φορολογική Διοίκηση της Γαλλίας είναι πως η γαλλική Google εκπληρώνει τις προϋποθέσεις για να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση της ιρλανδικής Google στην Γαλλία. Με αυτό τον τρόπο θα μπορούσε το Γαλλικό Δημόσιο να φορολογήσει τα έσοδα της ιρλανδικής Google, που συνδέονταν και προέρχονταν από το γαλλικό κράτος.

Η προώθηση και η υποστήριξη των γαλλικών διαφημιζόμενων επιχειρήσεων στην πλατφόρμα AdWords ήταν διττή: Αφενός οι γαλλικές εταιρίες διαχειρίζονταν αυτόματα τις διαφημιστικές τους παραγγελίες και αφετέρου αν το επέλεγαν μπορούσαν να επικοινωνούν απευθείας με την υπηρεσία παροχής συμβουλών και υποστήριξης σε εμπορικά θέματα. Την συγκεκριμένη υπηρεσία στελέχωναν οι υπάλληλοι της γαλλικής Google. Η γαλλική Φορολογική Διοίκηση στήριξε στις εμπορικές πρακτικές της γαλλικής Google την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της ιρλανδικής Google στην Γαλλία. Στην σύμβαση που είχε λάβει χώρα ανάμεσα στην ιρλανδική και στην γαλλική Google αναφερόταν πως η γαλλική θα προωθεί τις διαφημιστικές διαδικτυακές υπηρεσίες της ιρλανδικής στην Γαλλία και για να δύναται να το επιτύχει αυτό της επιτρεπόταν να επικοινωνεί και να συμβουλεύει τόσο τους υφιστάμενους όσο και τους υποψήφιους εγκατεστημένους στην Γαλλία πελάτες της ιρλανδικής Google.

Τα γαλλικά Δικαστήρια έπρεπε να κρίνουν αν ευσταθεί η στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης που υποστήριξε η γαλλική Φορολογική Διοίκηση, βάσει των κριτηρίων της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ανάμεσα στην Γαλλία και την Ιρλανδία. Όλη η ουσία έγκειται στο αν γαλλική Google ασκούσε την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της ιρλανδικής Google στην Γαλλία. Βεβαίως λαμβάνεται υπόψη το περιεχόμενο της σύμβασης ανάμεσα στην γαλλική και την ιρλανδική Google, το οποίο όπως αναφέρθηκε περιστρεφόταν γύρω από την προώθηση (promotion) και αγοραλογία (marketing) της ιρλανδικής Google στην αγορά της Γαλλίας, εντούτοις η γαλλική Φορολογική Διοίκηση συνεκτιμούσε κι άλλα στοιχεία για να διαπιστώσει το πως και αν πράγματι οι συμβατικοί όροι λειτουργούν στην πραγματικότητα, επειδή θα μπορούσε οι συμβατικοί όροι να είναι καταγεγραμμένοι με τέτοιο τρόπο από τους συμβαλλόμενους, ώστε να οδηγήσουν στο φαινόμενο της καταχρηστικής φοροαποφυγής. Απαιτείται να εξεταστεί αν η γαλλική Google θεωρείται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας της ιρλανδικής google και να ανευρεθεί αν εν τοις πράγμασι κάθε σύμβαση που υλοποιούσε σε πρώτο στάδιο η γαλλική Google με τις υποψήφιες διαφημιζόμενες γαλλικές επιχειρήσεις και που προωθούσε στην ιρλανδική Google, υπογραφόταν τελικά από την τελευταία χωρίς εκείνη να την εξετάσει ουσιαστικά και λεπτομερώς. Αν η ιρλανδική Google διενεργούσε ουσιαστικό έλεγχο στις συμβάσεις και κάποιες τις απέρριπτε, τότε η ιρλανδική Google εμπλεκόταν κατά βάση και κατ' ουσία,

με αποτέλεσμα να μην μπορεί να θεωρηθεί η γαλλική Google ως μόνιμη εγκατάσταση της ιρλανδικής. Η σημασία των υπογραφών της ιρλανδικής Google δύναται ακόμη να αποδειχθεί αφού εξεταστεί η χρονική στιγμή που θα γινόταν η ανάρτηση των διαφημιστικών μηνυμάτων για τις γαλλικές επιχειρήσεις. Αν έπρεπε σε πρώτο στάδιο να υπογράψει την σύμβαση η ιρλανδική Google για να αναρτηθούν τα διαφημιστικά μηνύματα, τότε αυξάνεται ο βαθμός της επιβεβαίωσης της ουσιαστικής εμπλοκής της ιρλανδικής Google στην κατάρτιση των συμβάσεων με τις διαφημιζόμενες γαλλικές επιχειρήσεις και συνακόλουθα περιορίζεται η ανάμειξη της γαλλικής Google στο όλο εγχείρημα.

Αρχικά σε σχέση με το κριτήριο του εξαρτημένου πράκτορα τόσο η ιρλανδική Google όσο και η γαλλική είναι εξαρτημένες εταιρίες λόγω του ότι από νομικής άποψης συνιστούν αδερφές εταιρίες που καταλήγουν στην μητρική εταιρία της Google, που είναι από το 2015 η Alphabet Inc. Πέραν όμως της νομικής εξάρτησης, το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στο αν υφίσταται οικονομική εξάρτηση. Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, όλους τους επιχειρηματικούς κινδύνους της γαλλικής Google τους αναλάμβανε η ιρλανδική Google. Άρα υπήρχε και οικονομική εξάρτηση της γαλλικής Google από την ιρλανδική. Στα γαλλικά δικαστήρια έπρεπε να μελετηθεί και να κριθεί αν η υπογραφή της γαλλικής Google στις συμβάσεις με τις διαφημιζόμενες γαλλικές εταιρίες δέσμευε την ιρλανδική Google στην τήρηση της συμφωνίας, προκειμένου να καταδειχθεί αν εκπληρώνεται το κριτήριο του εξαρτημένου πράκτορα, η συνδρομή του οποίου αρκεί για να στοιχειοθετηθεί μόνιμη εγκατάσταση στη φορολογία εισοδήματος.

Οι Δικαστές καταρχάς εξέτασαν αν η ιρλανδική Google είχε εξουσιοδοτήσει την γαλλική να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της ως αντιπροσωπευτικό όργανο, υπό την αίρεση να προβαίνει στην τέλεση κύριων και όχι μόνο προπαρασκευαστικών επικουρικών δραστηριοτήτων. Το γαλλικό Διοικητικό Πρωτοδικείο και το γαλλικό Διοικητικό Εφετείο συμφώνησαν πως η γαλλική Google είναι υπό νομική και οικονομική έννοια εξαρτημένη από την ιρλανδική, επειδή και οι δυο αδερφές εταιρίες είναι θυγατρικές της αμερικάνικης Google και επειδή η ιρλανδική αποζημίωνε την γαλλική ολικώς για τα έξοδά της. Η γαλλική Google δεν αναλάμβανε τους κινδύνους των υπηρεσιών που εκτελούσε για λογαριασμό της ιρλανδικής Google.

Κατέληξαν λοιπόν οι Γάλλοι Δικαστές πως η γαλλική Google δεν δέσμευε την ιρλανδική καθώς οι συμβατικές της υποχρεώσεις δεν εκτείνονταν πέρα από την τέλεση προωθητικών ενεργειών, την ανάλυση της αγοράς και την παρουσίαση των διαδικτυακών υπηρεσιών της ιρλανδικής Google στο εμπορικό κοινό. Η γαλλική Google σύμφωνα με τους Δικαστές, δεν είναι εντολοδόχος της ιρλανδικής, δεν διαπραγματεύεται με τους πελάτες για τις συμβάσεις ή για τις άδειες χρήσης, ούτε δέχεται παραγγελίες για λογαριασμό της ιρλανδικής. Η γαλλική Φορολογική Διοίκηση, αποβλέποντας στην ενίσχυση της απόδειξης της δέσμευσης της ιρλανδικής Google από τις ενέργειες της γαλλικής, προσκόμισε στα γαλλικά Δικαστήρια στοιχεία που θα ενίσχυν την πίστη των Δικαστών στην ουσιαστική εμπλοκή των υπαλλήλων της γαλλικής Google στις διαπραγματεύσεις με τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, στην λήψη παραγγελιών από αυτές, στην τιμολόγηση, στην είσπραξη του εισοδήματος και στην κατάρτιση των εμπορικών συμβάσεων. Απεναντίας κανένα από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν απέδειξε, σύμφωνα με τα γαλλικά Δικαστήρια, πως η γαλλική Google πέραν πάσης αμφιβολίας είχε εξουσιοδοτηθεί να ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό της ιρλανδικής. Οι συμβάσεις παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών υπογράφονταν μεταξύ της ιρλανδικής Google και της εκάστοτε διαφημιζόμενης επιχείρησης. Επιπροσθέτως οι γενικοί όροι των συναλλαγών που ίσχυαν στις συμβάσεις προβλέπονταν από την ιρλανδική Google και η ανάρτηση των διαφημιστικών μηνυμάτων στην ιστοσελίδα της Google γινόταν μόνο κατόπιν της οριστικής επικύρωσης της σύμβασης από την θυγατρική εταιρία της Google στην Ιρλανδία. Εκείνο που έπεισε τα γαλλικά Δικαστήρια για τον μη καθορισμό του τιμήματος από την γαλλική Google είναι πως, όπως επισημάνθηκε, το κόστος των διαφημιστικών υπηρεσιών εξαρτιόταν από την ολοκλήρωση της ανάρτησης του διαφημιστικού μηνύματος, από τον αριθμό των χτυπημάτων (clicks) των χρηστών του διαδικτυακού περιβάλλοντος της Google πάνω στον προτεινόμενο διαφημιστικό σύνδεσμο και από το αυτοματοποιημένο σύστημα δημοπρασιών, το οποίο τίθετο σε λειτουργία όταν οι πελάτες επέλεγαν τις ίδιες λέξεις κλειδιά. Εν τέλει η τιμολόγηση εξαρτιόταν από την δημοσιοποίηση του διαφημιστικού μηνύματος στο domain name της Google France, άρα η γαλλική Google δεν συμμετείχε ουσιαστικά σε αυτή την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα.

Το Γαλλικό Δημόσιο είχε ισχυριστεί πως ο τεχνολογικός εξοπλισμός της γαλλικής Google, ο οποίος περιλάμβανε servers και routers, αποτελούσε στοιχείο ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης. Τα γαλλικά Δικαστήρια έκριναν πως ο τεχνολογικός εξοπλισμός ήταν βοηθητικός δευτερεύων εξοπλισμός και χρησίμευε για την μεταφορά πληροφοριών και όχι για την πραγματοποίηση συναλλαγών. Συνεπώς αποφάσισαν πως η συγκεκριμένη τεχνολογική υποδομή δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση. Το γαλλικό Δημόσιο έχασε την υπόθεση στο πρώτο και στον δεύτερο βαθμό της γαλλικής δικαστικής δικαιοδοσίας. Το 2019 το Διοικητικό Εφετείο του Παρισιού επισήμανε μάλιστα πως σε πολλές περιπτώσεις η ιρλανδική Google απέρριπτε προτάσεις της γαλλικής για την υπογραφή συμβάσεων, γεγονός που αποδεικνύει κατά το Δικαστήριο την συστηματική, ουσιαστική και ενδεδειγμένη επισκόπηση των σχεδίων των συμβάσεων από την ιρλανδική Google, πριν υπογράψει όσες έκρινε και επιτρέψει έτσι την ανάρτηση των διαφημιστικών μηνυμάτων στο διαδίκτυο.

Οι συμβάσεις ανάμεσα στην γαλλική και την ιρλανδική Google σχετικά με τις αρμοδιότητες της πρώτης έναντι της δεύτερης, ενδέχεται να είχαν διατυπωθεί με τέτοιο τρόπο που να μπορούσαν να ερμηνευτούν ως στρατηγική καταχρηστικής φοροαποφυγής. Ο εντοπισμός του φαινομένου της καταχρηστικής φοροαποφυγής μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εύρεσης της ουσίας των συμβάσεων και δεν αρκεί η συνοπτική μελέτη του περιεχομένου τους. Οι συμβάσεις πολλές φορές είναι διατυπωμένες με τέτοιο τρόπο ώστε να φαίνονται όλα οργανωμένα και εύληπτα. Ειδικά στα άυλα αγαθά (ενδεικτικά η διανοητική ιδιοκτησία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα κλπ.) χρειάζεται επαυξημένη προσοχή διότι λόγω έλλειψης εξοπλισμού, εγκατάστασης και υλικότητας αυτά μεταβιβάζονται μέσω συμβάσεων με ευκολία. Η ευκολία της μεταβίβασης των άυλων αγαθών μέσω των συμβάσεων δημιουργεί γόνιμο έδαφος για πρακτικές καταχρηστικής φοροαποφυγής, καθιστώντας ατελέσφορο τον έλεγχο που εκτείνεται αποκλειστικά στο τυπικό περιεχόμενο της εκάστοτε σύμβασης. Οπότε η εύρεση των ουσιαστικών κριτηρίων που απεικονίζουν την ουσία της συναλλαγής και την οικονομική της υπόσταση βοηθάει στον εντοπισμό και στην πάταξη της καταχρηστικής φοροαποφυγής.

Συγκεφαλαιώνοντας τα δεδομένα της υπόθεσης, η γαλλική Φορολογική Διοίκηση είχε επιβάλλει φόρο εισοδήματος στην ιρλανδική Google για τα εισοδήματα που προέκυψαν στην Γαλλία αναγνωρίζοντας την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης στην γαλλική Google. Παρόλα αυτά το Γαλλικό Δημόσιο δεν κατάφερε να πείσει τα γαλλικά Δικαστήρια, όπου προσέφυγε η ιρλανδική Google, πως τις συμβάσεις παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών τις σύναπτε ουσιαστικά η γαλλική Google. Τα Δικαστήρια δέχτηκαν πως ναι μεν η γαλλική Google είχε εξάρτηση από την ιρλανδική Google, αλλά δεν είχε εξουσιοδοτηθεί να συνάπτει εμπορικές συμφωνίες που ανάγονται στην κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της ιρλανδικής Google και να την δεσμεύουν στη τήρησή τους. Επίσης οι Δικαστικές Αρχές απάντησαν αρνητικά στο ενδεχόμενο η γαλλική Google να είναι καθορισμένος τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ιρλανδικής στη Γαλλία και αυτό επειδή το προσωπικό και οι εγκαταστάσεις ήταν υπό τον έλεγχο της γαλλικής Google και όχι της ιρλανδικής. Εξάλλου οι εγκαταστάσεις και το προσωπικό της γαλλικής Google αξιοποιούνταν για τον σκοπό της προώθησης της ιρλανδικής Google στην γαλλική αγορά και όχι για την άσκηση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της ιρλανδικής θυγατρικής.

Προς έκπληξη, λόγω της έως τότε διαμορφωθείσας από τα γαλλικά Δικαστήρια κατάστασης, οι τελευταίες εξελίξεις²²⁴ ήταν πως τον Σεπτέμβριο του 2019 έλαβε χώρα διακανονισμός ανάμεσα στις αντίδικες πλευρές για να μην προχωρήσει η υπόθεση σε εκδίκαση ενώπιον του Conseil d'État (το Συμβούλιο Επικρατείας της Γαλλίας). Ο διακανονισμός προέβλεπε πως η Google θα πληρώσει 1 δισεκατομμύριο ευρώ στο Γαλλικό Δημόσιο. Μια εικασία για την επίτευξη του συμβιβασμού, είναι πως το ζήτημα της τεχνολογικής υποδομής της γαλλικής Google, η οποία όπως επισημάνθηκε περιλάμβανε μεταξύ άλλων Internet Servers, δρομολογητές (routers) και καλώδια, ίσως να ερμηνευόταν τελικά προς όφελος της γαλλικής Φορολογικής Διοίκησης και να οδηγούσε στην ανατροπή, από το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας, των προηγούμενων αρνητικών για το γαλλικό Δημόσιο Δικαστικών Αποφάσεων, αν μπορούσε να γίνει σύνδεση της συγκεκριμένης τεχνολογικής υποδομής με την άσκηση

²²⁴ Simmon Carrraud, Mathieu Rosemain and Leigh Thomas, Reuters, *Google to pay \$1 billion in France to settle fiscal fraud probe*, 12-9-2019, <https://www.reuters.com/article/us-france-tech-google-tax-idUSKCN1VX1SM>

της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της ιρλανδικής Google μέσω αυτής, έχοντας την ταυτόχρονα στη διάθεσή της. Μια άλλη εικασία είναι πως στο Conseil d' État θα μπορούσε να ευδοκιμήσει και να γίνει αποδεκτό το επιχείρημα του Γαλλικού Δημοσίου περί εξαρτημένου από την ιρλανδική Google οργάνου για την Google France, υπό το πρίσμα των τεχνητών διευθετήσεων που μπορεί να έλαβαν χώρα εντός του ομίλου του τεχνολογικού κολοσσού της Google.

Τέλος υποστηρίζεται πως ο διακανονισμός έγινε για να αποφύγει η Google την ποινική καταδίκη στην Γαλλία για το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, η Google υποχώρησε και συμφώνησε στη μη άσκησης δίωξης, με αποτέλεσμα η Google Ireland να καταβάλει πρόστιμο ύψους 500 εκατ. ευρώ για την περίοδο 2011-2016 και φόρους σε φορολογικές προσαρμογές ύψους 465 εκατ. ευρώ για την περίοδο 2011-2018. Ο Γάλλος Υπουργός Οικονομικών απέσυρε την προσφυγή στο Ανώτατο Φορολογικό Δικαστήριο της Γαλλίας και ο εθνικός εισαγγελέας αρνήθηκε να ασκήσει δίωξη²²⁵.

4.9 Η υπόθεση Netflix στην Ιταλία

Στις 20-05-2022 έγινε γνωστή στο κοινό, από τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, η επίτευξη συμβιβασμού μεταξύ της αμερικάνικης εταιρίας Netflix, με έδρα στην Καλιφόρνια των Η.Π.Α., και της εισαγγελίας του Μιλάνου της Ιταλίας σχετικά με τη στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης της Netflix στην Ιταλία. Η πολυεθνική εταιρία Netflix είναι ειδικευμένη στην παροχή συνδρομητικών διαδικτυακών τηλεοπτικών υπηρεσιών καθώς και στον τομέα της παραγωγής²²⁶. Η Netflix άρχισε το 2012 να διανέμει ταινίες και τηλεοπτικές σειρές επί πληρωμή μέσω διαδικτύου στο Ηνωμένο Βασίλειο και σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, όπως είναι η Ιρλανδία και οι χώρες της Σκανδιναβικής Χερσονήσου. Η αμερικανική εταιρία διείσδυσε στην ολλανδική αγορά το 2013, ενώ το 2014 δραστηριοποιήθηκε και στη Γερμανία, τη Γαλλία, το Βέλγιο, την Αυστρία και το

²²⁵ Antoine Vergnat and Romain Desmonts, 11-2-2020, *Despite Appeals Win, Google Agrees to Eur IB Settlement to Avoid Criminal Prosecution*, <https://www.mwe.com/insights/france-despite-appeals-win-google-agrees-to-eur-ib-settlement-to-avoid-criminal-prosecution/>

²²⁶ Για το Netflix γενικότερα: <https://el.wikipedia.org/wiki/Netflix>

Λουξεμβούργο. Στην Ιταλία²²⁷ η εταιρία Netflix εκκίνησε την εμπορική της δραστηριότητα τον Οκτώβριο του 2015.

Το 2019 η Εισαγγελία του Μιλάνου ξεκίνησε έρευνα²²⁸ για παράλειψη στοιχείων στις φορολογικές δηλώσεις της Netflix, καθώς παρά το γεγονός ότι είχε έσοδα εκατομμυρίων ευρώ από τους Ιταλούς χρήστες της πλατφόρμας, η αμερικανική εταιρία δεν δήλωνε κανένα έσοδο στις ιταλικές Φορολογικές Αρχές. Η έρευνα της ιταλικής Εισαγγελίας φανέρωσε πως η Netflix λειτουργούσε στην Ιταλία μέσω μιας «κρυφής» μόνιμης εγκατάστασης (χωρίς ανθρώπινο προσωπικό και γραφεία δηλαδή) της ολλανδικής οντότητας που ανήκει στον όμιλο επιχειρήσεων της Netflix και ονομάζεται Netflix International BV²²⁹. Οι ιταλικές Αρχές ισχυρίστηκαν πως η εταιρία οφείλει να πληρώσει φόρους για τα κέρδη της στην Ιταλία, διότι οι servers που έχει στη διάθεσή της εντός του ιταλικού κράτους και οι διασυνδέσεις τους συνιστούν το ισοδύναμο φυσικής παρουσίας στη χώρα. Σύμφωνα με το άρθρο 162²³⁰ παράγραφο 2 περίπτωση f-bis του ιταλικού Φορολογικού Κώδικα, μια αλλοδαπή εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία, όταν, μεταξύ άλλων, εμφανίζει σημαντική και συνεχή οικονομική παρουσία στην επικράτεια του κράτους, που έχει όμως δομηθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην εμφανίζει φυσική παρουσία στην ίδια την επικράτεια.

²²⁷ Luca Clivati, linkedin, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, <https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7EqI2cEiw%3D%3D>

²²⁸ Luca Clivati, linkedin, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, <https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7EqI2cEiw%3D%3D>

²²⁹ Newmoney, Newsroom, *Netflix: Πώς εξαφανίζει τα κέρδη του – η εντυπωσιακή λογιστική πυραμίδα*, 15-1-2020, <https://www.newmoney.gr/roh/palmos-oikonomias/epixeiriseis/netflix-pos-exafanizi-ta-kerdi-tou-i-entiposiaki-logistiki-piramida/>

²³⁰ «L' espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare... una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare una sua consistenza fisica nel territorio stesso». Available at:

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getArticoloDetailFromResultList.do?id=%7B4982ED22-641B-4E38-BE88-195BABC58F3D%7D&codiceOrdinamento=200016200000000&idAttoNormativo=%7B31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9%7D>

Η πολυεθνική εταιρία της Netflix, μετά το πέρας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου που διεξήγαγαν οι ιταλικές Φορολογικές Αρχές, προχώρησε στην καταβολή συνολικού ποσού 55.850.513,00 ευρώ μέσω φόρων, προστίμων και τόκων, για την τακτοποίηση τυχόν εκκρεμοτήτων που αφορούσαν την περίοδο από τον Οκτώβριο του 2015 έως το 2019. Από την 1^η Ιανουαρίου 2022 μάλιστα, η Netflix άνοιξε θυγατρική εταιρία στην Ιταλία με έδρα στην Ρώμη. Το προσωπικό των 70 υπαλλήλων εκεί θα είναι αρμόδιο να συνάπτει συμβάσεις και να τιμολογεί τα τέλη από τις συνδρομές που υπογράφονται με τους Ιταλούς χρήστες, δραστηριότητες που συνθέτουν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης.

Οι έρευνες της Εισαγγελίας του Μιλάνου και της ιταλικής φορολογικής αστυνομίας, που πραγματοποιήθηκαν με τη συμβολή εμπειρων επαγγελματιών στον τομέα της τεχνολογίας και της πληροφορικής, κατάφεραν την ακριβή ανακατασκευή της επέκτασης της ψηφιακής υποδομής (που ονομάζεται Δίκτυο Διανομής Περιεχομένου, «Content Delivery Network»), μέσω της οποίας η Netflix μπορούσε να διαδώσει την κίνηση του βίντεο με πολύ υψηλά πρότυπα ποιότητας. Η υποδομή αυτή θεωρείται απαραίτητη και σημαντική για τους σκοπούς της ανάπτυξης της επιχείρησης της αμερικάνικης εταιρίας στην ιταλική επικράτεια, καθώς εγγυόταν την προσφορά ποιοτικών υπηρεσιών μετάδοσης δεδομένων αρχείων βίντεο (streaming) στους τελικούς χρήστες, χάρη στην εγγύτητα των servers στην αγορά αναφοράς. Για να λειτουργήσει αποτελεσματικά η υπηρεσία video streaming πρέπει ο πάροχος να φιλοξενεί τα βιντεοσκοπημένα αρχεία σε servers και στη συνέχεια οι χρήστες που διαθέτουν συμβατό πρόγραμμα αναπαραγωγής βίντεο να μπορούν να συνδεθούν στους servers για να έχουν πρόσβαση στο περιεχόμενο. Η Netflix χρειάζεται ισχυρές υποδομές κατανεμημένες σε όλη την επικράτεια της Ιταλίας, για να εγγυηθεί περιεχόμενο πολύ υψηλής ποιότητας, όπως η προβολή του υλικού σε ποιότητα εξαιρετικά υψηλής ευκρίνειας (Ultra-High Definition). Συγκεκριμένα, το Δίκτυο Διανομής Περιεχομένου αποτελούταν από περισσότερους από 350 διακομιστές - servers, οι οποίοι χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από την Netflix και ήταν μόνιμα εγκατεστημένοι σε όλη την Ιταλία, σε κέντρα δεδομένων και σε κύριους φορείς τηλεφωνίας στο ιταλικό έδαφος.

Σύμφωνα με τις εξειδικευμένες έρευνες οι δομές και τα στοιχεία που κρίνονται πρόσφορα για να εμπίπτει στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης η Netflix στην Ιταλία είναι ο πολυσύνθετος τεχνολογικός εξοπλισμός πληροφορικής που αποτελείται από τα καλώδια, τις οπτικές ίνες, τους υπολογιστές, τους πάρα πολλούς internet servers και τους αλγόριθμους που παράγουν τις προσφορές και σκιαγραφούν το προφίλ των χρηστών, προκειμένου να προσφέρουν στοχευμένο τηλεοπτικό περιεχόμενο μόνο σε όσους διαμένουν στην ιταλική επικράτεια. Η υποδομή αξιοποιήθηκε για την μετάδοση υλικού, που είναι η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της Netflix, σε 2 εκατομμύρια χρήστες στο ιταλικό κράτος. Σύμφωνα με τον φοροτεχνικό κ. Luca Clivati²³¹, είναι η πρώτη περίπτωση, παγκοσμίως, στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρίας, που δραστηριοποιείται αποκλειστικά στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας χωρίς ανθρώπινο προσωπικό και χαρακτηρίζεται αποκλειστικά από μια προηγμένη τεχνολογική δομή. Η Netflix διευθέτησε λοιπόν τα κέρδη της φορολογικής περιόδου από τον Οκτώβριο του 2015 έως το 2019 και ίδρυσε την θυγατρική της στην Ιταλία το 2022. Αυτό σημαίνει ότι είναι ακόμη εκκρεμείς οι φορολογικές χρήσεις 2020 και 2021, οι οποίες είναι εντός του ιταλικού διαστήματος παραγραφής και, ως εκ τούτου, μπορούν επίσης να ελεγχθούν από τις ιταλικές Φορολογικές Αρχές.

Η Netflix θα μπορούσε να επωφεληθεί διδακτικά από την υπόθεση στην Ιταλία²³². Για παράδειγμα θα μπορούσε να υιοθετήσει μια προληπτική προσέγγιση, αφού ερευνήσει τις πιθανότητες σύστασης μόνιμης εγκατάστασης στις χώρες όπου δραστηριοποιείται και όπου η δομή της θα μπορούσε να ελεγχθεί, όπως συνέβη στην Ιταλία. Αρκεί βέβαια η Netflix να μην είχε συστήσει θυγατρική εταιρία ή υποκαταστήματα πριν αρχίσει να ασκεί τη δραστηριότητά της στις χώρες αυτές, καθώς αν το έχει κάνει τότε μάλλον πληρούνται ήδη οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση των κερδών της στα συγκεκριμένα κράτη.

²³¹ Luca Clivati, linkedin, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, <https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7EqI2cEiw%3D%3D>

²³² Luca Clivati, linkedin, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, <https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7EqI2cEiw%3D%3D>

Πολλές ψηφιακές εταιρίες ενδέχεται να χρησιμοποιούν δομές που είναι παρόμοιες, αν όχι πανομοιότυπες, με εκείνη που εξετάστηκε στην περίπτωση της Netflix στην Ιταλία²³³. Η κατανόηση του κατά πόσον η έρευνα μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρή απειλή για άλλους φορείς εκμετάλλευσης θα εξαρτηθεί όχι μόνο από την ανάλυση της δομής της εκάστοτε εταιρίας, αλλά και από τον τρόπο με τον οποίο διεξάγονται οι κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες στην πράξη. Ουσιαστική σημασία είχε η ανάλυση της χρήσης των Internet Servers, οι οποίοι πώς επισημάνθηκε από την Εισαγγελία του Μιλάνου χρησιμοποιήθηκαν από τη Netflix αποκλειστικά για την προώθηση κύριων εταιρικών σκοπών.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που έχουν ήδη στα χέρια τους οι ιταλικές Φορολογικές Αρχές, δεν είναι αμελητέο το γεγονός πως η επιθεώρηση αυτή ξεκίνησε από τους ελέγχους στις μεγάλες τεχνολογικές εταιρίες της ψηφιακής οικονομίας. Οι εισαγγελείς του Μιλάνου έχουν στο παρελθόν ερευνήσει τις αμερικανικές εταιρίες Apple, Amazon και Facebook για φορολογικά θέματα. Στην Ελλάδα²³⁴ επικρατεί έντονο ενδιαφέρον για τις τρέχουσες εξελίξεις, διότι το Netflix υπολογίζεται ότι διαθέτει 500.000 συνδρομητές, όταν αθροιστικά οι πάροχοι Cosmote TV, Nova – Wind και Vodafone εκτιμάται ότι διαθέτουν περί το 1,1 εκατομμύριο συνδρομητές. Φυσικά υπάρχουν και άλλες μεγάλου βεληνεκούς επιχειρήσεις παροχής συνδρομητικών διαδικτυακών τηλεοπτικών υπηρεσιών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα πέραν της Netflix, οι οποίες είναι ενδεικτικά η Disney Plus, η Apple TV Plus και η Amazon Prime Video.

²³³ Luca Clivati, linkedin, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, <https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7Eql2cEiw%3D%3D>

²³⁴ Φώτη Φωτεινού, capital.gr, 24-5-2022, *Το Netflix καλείται να πληρώσει 55,8 εκατ. ευρώ στην Ιταλία - Οι επιπτώσεις στην Ελλάδα*, <https://www.capital.gr/epixeiriseis/3636078/to-netflix-kaleitai-na-plirowsei-55-8-ekat-euro-stin-italia-oi-epiptoseis-stin-ellada>

4.10 Υποθέσεις εκτός Ευρώπης

Σε υπόθεση στην Ινδία²³⁵ κρίθηκε ότι η Google Ireland και η Yahoo USA δεν δύναται να φορολογηθούν στην Ινδία όσον αφορά τα ποσά που έλαβαν από ινδικό ανθοπωλείο για σκοπούς διαδικτυακής διαφήμισης²³⁶. Διαπιστώθηκε ότι η Google και η Yahoo δεν διέθεταν Internet Servers στην Ινδία και, ως εκ τούτου, δεν στοιχειοθετήθηκε μόνιμη εγκατάσταση εκεί, δεδομένου ότι ένας δικτυακός τόπος δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, χωρίς να φιλοξενείται σε server που βρίσκεται στην Ινδία, υπό την πλήρωση και των υπόλοιπων προϋποθέσεων της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης.

Ομοίως η ισραηλινή Φορολογική Αρχή²³⁷, αρνήθηκε²³⁸ την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρίας που λειτουργεί στο Ισραήλ μέσω ιστοσελίδας, καθώς στάθηκε στο γεγονός ότι ο Internet Server βρισκόταν εκτός του Ισραήλ.

²³⁵ ITO v. Right Florists Pvt. Ltd., 2013, Income Tax Appellate Tribunal, Kolkata.

²³⁶ CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. επίσης Ujjwala Gupta, Suolaw, *Tax Series: Chapter 3: Tax Challenges Arising In Indian Digital Economy*, 5-12-2022, <https://www.suolaw.com/tax-challenges-arising-in-indian-digital-economy-with-respect-to-economic-activities-by-cross-border-multi-national-companies/> βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²³⁷ Tax Resolution Number 65/06 dated 13th March 2007, Taxation Authority, Israel.

²³⁸ CA Ashish Karundia, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/ βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Κεφάλαιο 5. Η περίπτωση της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από επιχειρήσεις και η συσχέτισή της με τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος

5.1 Γενικά για την φορολόγηση των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου

Στη θεματική ενότητα της φορολόγησης των εσόδων που προκύπτουν από την διεξαγωγή τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο²³⁹ αναδεικνύονται ενδιαφέρουσες πτυχές, τόσο από την ελληνική νομοθεσία όσο και από την ελληνική νομολογία, στο αντικείμενο της συσχέτισης της συγκεκριμένης περίπτωσης με τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Τυχερά είναι τα παίγνια στα οποία υφίσταται, έστω και εν μέρει, επιρροή της τύχης στο αποτέλεσμα του παιγνίου και χαρακτηρίζονται από οικονομική διακινδύνευση. Τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου λογίζονται το διαδικτυακό στοίχημα και τα λοιπά διαδικτυακά παίγνια (Άρθρο 25 ορισμός β' Ν. 4002/2011).

Στον κλάδο των τυχερών παιγνίων πρέπει να γίνει διάκριση στις έννοιες του εισοδήματος και του κεφαλαίου. Το κέρδος από τυχερά παίγνια δεν διακρίνεται από διάρκεια, για τον λόγο του ότι αποτελεί μεμονωμένο συμπτωματικό γεγονός για τους παίκτες. Αντίθετα για τις εταιρίες που θέτουν ως επαγγελματικό σκοπό την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων προς τους παίκτες υφίσταται διαρκή πηγή εκμετάλλευσης. Τα κέρδη των εταιριών που είναι απότοκο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος και φορολογούνται αναλόγως.

²³⁹ βλ. Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 163 – 194 βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. επίσης Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 42 - 56 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Κέρδος από τυχερό παίγνιο για τους παίκτες είναι το ποσό που πληρώνεται ή πιστώνεται στον παίκτη ως αποτέλεσμα του τυχερού παιχνιδιού, αφαιρουμένου του ποσού που κατέβαλε για τη συμμετοχή του στο παίγνιο αυτό (Άρθρο 61 παρ. 2 Ν. 4949/2022). Τα κέρδη του online στοιχήματος υποβάλλονται σε φόρο ανά δελτίο παιχνιδιού ως εξής: Από 0 έως 100 ευρώ είναι 0% δηλαδή αφορολόγητα, από 100,1 έως 200 ευρώ είναι 2,5% συντελεστής, από 200,1 ευρώ έως 500 ευρώ είναι 5% ενώ πάνω από 500 ευρώ είναι 7,5% συντελεστής. Ως δελτίο νοείται η καταχώριση πρόβλεψης του παίκτη, ανεξαρτήτως εάν αφορά σε ένα ή περισσότερα στοιχηματικά γεγονότα (Άρθρο 60 Ν. 2961/2022 και Άρθρο 62 Ν.4949/2022).

Στα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες, φορολογούνται τα κέρδη ανά παικτική συνεδρία, μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού των 100 ευρώ, με 15% για κέρδη μέχρι 500 ευρώ και με 20% για κέρδη από 500,1 ευρώ και πάνω. Αφορά τα κέρδη από τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα, τα τυχερά παίγνια καζίνο και το πόκερ με τις παραλλαγές του. Ως παικτική συνεδρία νοείται το χρονικό διάστημα από την στιγμή που ο παίκτης εισάγει την ατομική κάρτα παίκτη σε παιχνιδιομηχάνημα ή από την στιγμή που συνδέεται με το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα ενός παρόχου τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο, εισάγοντας τα στοιχεία της ατομικής κάρτας παίκτη, μέχρι να αποσυνδεθεί από το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα του παρόχου. Σε κάθε περίπτωση η παικτική συνεδρία λήγει με την πάροδο 24 ωρών (Άρθρο 58 Ν. 2961/2001 και Άρθρο 61 Ν. 4949/2022).

Το Ελληνικό Δημόσιο έχει στην ελληνική επικράτεια την αποκλειστική δικαιοδοσία διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου. Οι πάροχοι των τυχερών παιγνίων πρέπει να είναι ειδικά αδειοδοτημένοι από το ελληνικό κράτος. Οι εταιρίες που λαμβάνουν άδεια διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου έχουν τις υποχρεώσεις των οντοτήτων της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν. 4308/2014. Τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των παιγνίων φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ (Άρθρο 50 παρ.8 Ν. 4002/2011). Για όλα τα τυχερά παίγνια η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα καθορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) επί του μικτού κέρδους, που αφορά τα ποσά τα οποία προέρχονται από την εκμετάλλευση της δραστηριότητας του κατόχου της άδειας (Άρθρο 50 παρ.5 Ν

4002/2011). Το μικτό κέρδος προσδιορίζεται ως το χρηματικό ποσό που απομένει αν από το συνολικό ποσό συμμετοχής των παικτών αφαιρεθούν τα αποδιδόμενα σε αυτούς ποσά.

Τις άδειες χορηγεί μετά από αίτηση των υποψηφίων και εξέταση της πλήρωσης των κριτηρίων, η ανεξάρτητη διοικητική αρχή με την ονομασία «Επιτροπή Ελέγχου και Εποπτείας Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.)». Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που παρείχαν, προ της θέσπισης του ν. 4635/2019, στην Ελλάδα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου και κατείχαν προσωρινή άδεια λειτουργίας, ενέπιπταν στο μεταβατικό καθεστώς και είχε απαιτηθεί για αυτές (άρθρο 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011), αν επιθυμούσαν να συνεχίσουν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην Ελλάδα, να υπάγονται αμέσως και οικειοθελώς με δήλωσή τους στο φορολογικό καθεστώς του ΚΦΕ στην Ελλάδα.

Οι βασικότερες προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας, μετά την θέσπιση του ν. 4635/2019, σύμφωνα με την νομοθεσία, και πιο συγκεκριμένα βάσει του άρθρου 46 του νόμου 4002/2011 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 άρθρο 197 ν. 4635/2019) είναι οι εξής:

- Οι υποψήφιοι κάτοχοι των αδειών διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου είναι νομικά πρόσωπα, με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και καταβεβλημένο κεφάλαιο διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ τουλάχιστον.
- Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, οι εταίροι και οι ασκούντες τη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου που αιτείται τη χορήγηση άδειας δεν πρέπει να έχουν καταδικασθεί τελεσίδικα για κακούργημα ή σε οποιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, απιστία, αποδοχή και διάθεση προϊόντων εγκλήματος, εκβίαση, πλαστογραφία, ενεργητική ή παθητική δωροδοκία, επικίνδυνη ή βαριά σωματική βλάβη, παρασιώπηση εγκλήματος, έγκλημα περί το νόμισμα, κοινώς επικίνδυνο έγκλημα, έγκλημα κατά της προσωπικής ελευθερίας, έγκλημα κατά της γενετήσιας ελευθερίας, έγκλημα οικονομικής εκμετάλλευσης

της γενετήσιας ζωής, καθώς και για έγκλημα που προβλέπεται από τη νομοθεσία περί ναρκωτικών, όπλων, εκρηκτικών υλών και φοροδιαφυγής.

- Δεν επιτρέπεται η χορήγηση άδειας σε νομικό πρόσωπο το οποίο, συμπεριλαμβανόταν στον κατάλογο μη αδειοδοτημένων παρόχων τυχερών παιγνίων (black list) εντός του έτους που προηγήθηκε της υποβολής της αίτησής του για τη χορήγηση άδειας.
- Η διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου υλοποιείται δια ιστοτόπων που φέρουν υποχρεωτικά ονομασία χώρου (domain name) με κατάληξη «.gr.» Κάθε ιστοτόπος μπορεί να φιλοξενεί κατ' αποκλειστικότητα μέχρι μία άδεια από κάθε τύπο.
- Οι υποψήφιοι κάτοχοι άδειας με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδας υποχρεούνται στη φυσική εγκατάσταση ενός safe διακομιστή (διακομιστής ασφαλείας ή αλλιώς safe server) εντός Ελλάδας σε διασύνδεση με την Ε.Ε.Ε.Π. Αυτό γίνεται για να επιτυγχάνεται:
 - Η ηλεκτρονική παρακολούθηση και ο έλεγχος των ηλεκτρονικών τεχνικών-ψυχαγωγικών παιγνίων που διεξάγονται μέσω του διαδικτύου, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στον Κανονισμό Παιγνίων για τη Διοργάνωση και Διεξαγωγή Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου της Ε.Ε.Ε.Π.
 - Η ηλεκτρονική παρακολούθηση και ο έλεγχος της διεξαγωγής όλων των τυχερών παιγνίων ανεξαρτήτως του μέσου, του χρόνου, του τρόπου ή και του δικτύου προώθησης ή και διανομής των σχετικών με τη διοργάνωση και διεξαγωγή αυτή υπηρεσιών, όπως τυχερά παίγνια διεξαγόμενα είτε μέσω παιγνιομηχανημάτων είτε μέσω αδειοδοτημένων ιστοτόπων. Ο χρόνος παρακολούθησης και ελέγχου μπορεί να είναι πραγματικός ή/και μεταγενέστερος, μέσω αποθηκευμένων δεδομένων.

- Ο άμεσος εντοπισμός τεχνικών και λειτουργικών προβλημάτων των μέσων και υλικών διεξαγωγής παιγνίων, καθώς και των συστημάτων και υποσυστημάτων.
 - Η συλλογή των αναγκαίων δεδομένων από τα μέσα και υλικά διεξαγωγής, τα συστήματα και υποσυστήματα, καθώς και η αποθήκευση, ανάλυση, επεξεργασία και παρουσίαση αναφορών.
 - Η διασφάλιση της ομαλής και αξιόπιστης διεξαγωγής όλων των μορφών παιγνίων.
- Για τη χορήγηση της άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, η Ε.Ε.Ε.Π. διαπιστώνει ότι ο υποψήφιος κάτοχος πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 45 και του άρθρου 46 του νόμου 4002/2011 και εκδίδει την απόφαση χορήγησής της. Το αντίτιμο κάθε τύπου άδειας καταβάλλεται εφάπαξ ή τμηματικά σε τέσσερις (4) ετήσιες ισόποσες καταβολές. Το αντίτιμο για τη χορήγηση άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου ορίζεται σε τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ για την άδεια διεξαγωγής διαδικτυακού στοιχήματος και δύο εκατομμύρια (2.000.000) ευρώ για την άδεια διεξαγωγής λοιπών διαδικτυακών παιγνίων.
 - Για τη χορήγηση της άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου απαιτείται κατάθεση εγγυητικής επιστολής πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ από πιστωτικό ίδρυμα που είναι εγκατεστημένο και λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει αν δεν τηρηθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας, αν τα κέρδη δεν καταβληθούν άμεσα στους παίκτες, καθώς και σε όσες περιπτώσεις ορίζονται στον ν. 4002/2011 και στον Κανονισμό Παιγνίων. Η εγγυητική επιστολή επιστρέφεται στον κάτοχο της άδειας ένα χρόνο μετά τη λήξη της άδειας και εφόσον δεν συντρέχει λόγος μερικής ή ολικής κατάπτωσης ή δεν κατατεθεί αίτηση ανανέωσης της αρχικής άδειας.

- Ο υποψήφιος συνυποβάλλει με την αίτηση για την χορήγηση της άδειας δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων τριών (3) ετών και πλήθος πιστοποιητικών που αναφέρονται λεπτομερώς στη νομοθεσία, όπως πιστοποιητικό περί μη πτώχευσης, πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας κλπ.

Με τις διατάξεις του Κανονισμού Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων η ΕΕΕΠ ελέγχει λοιπόν την τήρηση των κανόνων. Στον Κανονισμό εξειδικεύονται διαδικασίες που μεταξύ άλλων αφορούν την τήρηση μητρώων με τις ιστοσελίδες που διεξάγουν τυχερά παίγνια, την εγγραφή των παρόχων στα ανωτέρω ειδικά μητρώα μετά τη λήψη της αδειοδότησης, τα περί ατομικής κάρτας παίκτη και τον τρόπο ενημέρωσης των παρόχων υπηρεσιών διαδικτύου (Internet Service Providers) για τους μη αδειοδοτημένους ιστότοπους, ώστε να τους υποβάλλουν σε φραγή στερώντας τους τη δυνατότητα παροχής τυχερών παιγνίων για να μην μπορεί έτσι κανένας παίκτης να έχει πρόσβαση στις συγκεκριμένες ιστοσελίδες (Άρθρο 48 παρ.8 ν. 4002/2011).

Οι παίκτες πρέπει να έχουν ατομική κάρτα και να ταυτοποιούνται με την γνωστοποίηση τραπεζικού λογαριασμού από την πλευρά τους, στον οποίο λογαριασμό θα κατατίθενται τα κέρδη τους και θα καταβάλλονται οι συμμετοχές τους στα τυχερά παίγνια. Υποχρεωτικά οι αναφερθείσες συναλλαγές διενεργούνται μέσω τραπεζών ή ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου για λόγους διαφάνειας. Η ΕΕΕΠ καταρτίζει μια μαύρη λίστα (black list) με ιστοτόπους που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα χωρίς την απαιτούμενη άδεια (Άρθρο 48 παρ.7 ν. 4002/2011). Φυσικά οι τράπεζες απαγορεύεται να εκπληρώνουν πληρωμές ποσών σε λογαριασμούς που τηρούν τέτοιοι μη αδειοδοτημένοι πάροχοι τυχερών παιγνίων, με τις κυρώσεις να είναι πολύ υψηλές αν παρόλα αυτά το κάνουν (Άρθρο 49 παρ.5 ν. 4002/2011).

Μέσω του Πληροφορικού Συστήματος Εποπτείας και Ελέγχου (ΠΣΕΕ) επιτυγχάνεται η ηλεκτρονική παρακολούθηση όλων των ιστοτόπων. Η θεσμοθέτηση, από τις 30/10/2019 και εφεξής, της προϋπόθεσης υποχρεωτικής εγκατάστασης safe server στην Ελλάδα από

τους εκτός ελληνικής επικράτειας εδρεύοντες υποψήφιους παρόχους για την λήψη της άδειας επιτρέπει πλέον την μαζική αποθήκευση των δεδομένων και την μεταγενέστερη αναπαραγωγή και παρακολούθησή τους από την ΕΕΕΠ. Στην Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 197 του ν.4635/2019, μέσω του οποίου επήλθε η νομοθετική μεταβολή στο άρθρο 46 του ν.4002/2011 σχετικά με τις προϋποθέσεις συμμετοχής στη διαδικασία αδειοδότησης και χορήγησης άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, αναφέρεται ότι η υποχρέωση στη φυσική εγκατάσταση ενός safe server εντός Ελλάδας από τους υποψήφιους κατόχους άδειας με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδας, θεσπίζεται για λόγους αποτελεσματικότητας και εποπτείας, έτσι ώστε να διασφαλίζεται «η αποτελεσματικότητα του εποπτικού μηχανισμού επί των δραστηριοτήτων των κατόχων άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων των εν λόγω νομικών προσώπων στην Ελληνική Επικράτεια, με στόχο την προστασία του κοινωνικού συνόλου και την εξασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου»²⁴⁰.

Τέλος οι συνεργάτες προωθητικών ενεργειών τυχερών παιγνίων (affiliates) είναι όσοι συνεργάζονται με τους κατόχους αδειών διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου για την προώθηση συγκεκριμένων τυχερών παιγνίων μέσω τοποθέτησης συνδέσμων σε εμφανές σημείο της ιστοσελίδας τους, με σκοπό την προσέλκυση περισσότερων παικτών στον ιστότοπο του διαφημιζόμενου κατόχου άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου (Άρθρο 25 ορισμός κγ' ν. 4002/2011).

5.2 Ο safe server και το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)

Έγινε μνεία, σε προηγούμενη θεματική ενότητα²⁴¹, υπό ποιες προϋποθέσεις ο τόπος που βρίσκεται ο Internet Server μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Η συσχέτιση μεταξύ του Internet Server ως μόνιμη

²⁴⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 187., βλ. και Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4697/2019, σελ. 139., <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/anaptyxhs-ortho-pap.pdf>

²⁴¹ Βλ. Κεφάλαιο 3.

εγκατάσταση επιχείρησης και της υποχρέωσης εγκατάστασης safe server για τις επιχειρήσεις τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου οδηγεί δικαιολογημένα στην εξής απορία²⁴²: Γιατί να μην μπορεί ο safe server να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αν η επιχείρηση τυχερών παιγνίων διεξάγει τα τυχερά παίγνια μέσω αυτού; Καταρχάς μέσω του safe server, βάσει της νομοθεσίας, εκτελούνται βοηθητικές δραστηριότητες και όχι οι κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρίας παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Στην Εισηγητική Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, που ασχολείται μεταξύ άλλων και με το ζήτημα της εγκατάστασης του safe server, παρατηρείται πως «η εγκατάσταση διακομιστή στην Ελλάδα, με αποκλειστικό σκοπό την αποθήκευση και τη διαβίβαση δεδομένων προς την ΕΕΕΠ, τοις λοιπές ελεγκτικές, καθώς και τις δικαστικές αρχές, παρίσταται μάλλον ως δραστηριότητα βοηθητικού χαρακτήρα, παρά ως ουσιώδες και σημαντικό μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου». Επισημαίνεται δε ότι στην περίπτωση που η εταιρία που κατέχει την άδεια παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει ΣΑΔΦ, δεν είναι δυνατόν, δυνάμει του άρθρου που θα υπάρχει στη ΣΑΔΦ, να στοιχειοθετηθεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, όταν μέσω του server ασκείται βοηθητική δραστηριότητα, όπως είναι η αποθήκευση και η διαβίβαση πληροφοριών της επιχείρησης. Η άσκηση μέσω του safe server βοηθητικών δραστηριοτήτων μπορεί να αλλάξει, όταν ο πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω του ευρισκόμενου στην Ελλάδα safe server. Στη συγκεκριμένη περίπτωση ασκείται κύρια δραστηριότητα μέσω του server και μπορεί να προκύψει φορολόγηση των κερδών του παρόχου από το Ελληνικό Δημόσιο.

Επισημαίνεται²⁴³ επιπρόσθετα στο σημείο αυτό, πως από το ενωσιακό δίκαιο δεν επιτρέπεται να εξαναγκασθεί ο πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου που έχει την

²⁴² βλ. Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 163 – 194 βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. επίσης Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 42 - 56 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁴³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 189 – 191 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

έδρα του σε κράτος μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ να χρησιμοποιεί τον safe server στην Ελλάδα για την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Δεν είναι δυνατόν να υπάρξει νομοθετική υποχρέωση των επιχειρήσεων τυχερών παιγνίων, στην εγκατάσταση μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα. Υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η παροχή και η χρήση των διασυνοριακών προσφορών τυχερών παιγνίων αποτελεί οικονομική δραστηριότητα που εμπίπτει στο άρθρο 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), αναφορικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών στους αποδέκτες των προσφορών τυχερών παιγνίων σε άλλα κράτη μέλη. Επίσης αντιβαίνει στην ενωσιακή ελευθερία παροχής υπηρεσιών του άρθρου 56 ΣΛΕΕ η νομοθεσία κράτους μέλους η οποία απαγορεύει στους παρόχους υπηρεσιών διαδικτυακού στοιχήματος (on line gambling) να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στους καταναλωτές άλλου κράτους μέλους είτε παρακωλύει την ελευθερία να λάβουν ή να επωφεληθούν ως αποδέκτες των υπηρεσιών που παρέχονται από προμηθευτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος. Περιορισμοί στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου επιτρέπονται μόνο ως έκτακτα μέτρα προβλεπόμενα ρητά στα άρθρα 51 και 52 ΣΛΕΕ ή δικαιολογούνται ως λόγοι επιτακτικού γενικού συμφέροντος, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όπως τέτοιοι λόγοι έχουν κριθεί ότι είναι η προστασία των καταναλωτών και η αποτροπή της απάτης και της παρότρυνσης σε υπερβολική δαπάνη συνδεδεμένη με τυχερά παίγνια. Ως τέτοιοι λόγοι έχουν κριθεί επιπρόσθετα μη οικονομικής φύσεως επιτακτικές ανάγκες γενικού συμφέροντος. Δεν έχει κριθεί η απώλεια φορολογικών εσόδων ως τέτοιος λόγος επιτακτικού γενικού συμφέροντος, πολλώ δε μάλλον, δεν έχει θεωρηθεί ως τέτοια, η ενδεχόμενη μείωση φορολογικών εσόδων από τυχερά παίγνια. Εντούτοις, η νομολογία του ΔΕΕ για τους επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογούν εξαίρεση στην απαγόρευση των ποσοτικών περιορισμών μεταξύ των κρατών μελών (άρθρο 34 ΣΛΕΕ) έχει κρίνει μεταξύ άλλων την αναποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Σημειωτέον ότι ανάλογα με το εάν η παροχή τυχερών παιγνίων έχει όχι προσωρινό χαρακτήρα αλλά μόνιμο χαρακτήρα, μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής όχι της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, αλλά της ελευθερίας εγκατάστασης επιχειρήσεων του άρθρου 49 ΣΛΕΕ. Το στοιχείο του προσωρινού χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας εκτιμάται σε σχέση με τη διάρκεια, τη συχνότητα, την περιοδικότητα και τη συνέχεια της δραστηριότητας αυτής. Η αιτία της σαφούς διάκρισης

ανάμεσα στις δύο ελευθερίες έγκειται στο διαφορετικό σκοπό που επιτελεί η ελευθερία εγκατάστασης σε σχέση με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Σύμφωνα με το Δικαστήριο της Ένωσης, εγκατάσταση σημαίνει ενσωμάτωση σε μια εθνική οικονομία, ενώ αντίθετα, η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών παρέχει απλώς και μόνο τη δυνατότητα άσκησης μιας δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος. Οι κανόνες της ελευθερίας εγκατάστασης είναι αυστηρότεροι σε σχέση με τους κανόνες που διέπουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Μάλιστα το ΔΕΚ είχε κρίνει ότι οι κανόνες σχετικά με την παροχή υπηρεσιών δεν πρέπει να παρέχουν σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο τη δυνατότητα να καταστρατηγήσει και να αποφύγει τους αυστηρότερους κανόνες περί ελευθερίας εγκατάστασης, εμφανιζόμενο ως παρέχον υπηρεσίες, μολονότι ασκεί τις δραστηριότητές του υπό τους ίδιους όρους με ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο στο κράτος άσκησης της δραστηριότητας (περίπτωση συγκεκριμένης εγκατάστασης)²⁴⁴.

Η υποχρέωση εγκατάστασης safe server μπορεί να αποτελέσει λοιπόν έρεισμα για στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης που παρέχει τυχερό παίγνιο στην Ελλάδα, αν έχει την έδρα της εκτός αυτής. Σύμφωνα με την κα Θεοχαροπούλου, στην περίπτωση που η εκάστοτε αλλοδαπή επιχείρηση αποφασίσει να μην διεξάγει τυχερά παίγνια μέσω του safe server ενδέχεται να πρέπει να δικαιολογήσει στην Φορολογική Διοίκηση τον λόγο ή τους λόγους που επιλέγει να μην το κάνει, καθώς καταλείπονται τέτοια περιθώρια στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση βάσει του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) ασκεί σημαντική επίδραση στην προσέγγιση του ζητήματος του safe server των εταιριών παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, καθώς σύμφωνα με αυτό κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των

²⁴⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 189 – 191 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Από το 2012 και έπειτα το άρθρο 38 ΚΦΔ έχει μεταβληθεί τρεις φορές (αφορμή αποτέλεσαν οι Οδηγίες της ΕΕ ΑΤΑΔ²⁴⁵ 1 και ΑΤΑΔ 2), καθώς καταβλήθηκε προσπάθεια να αποτυπωθούν σε αυτό όλες οι προϋποθέσεις που έχει θέσει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την κατάχρηση δικαίου.

Διευθέτηση νοείται κατά την παρ. 2 του άρθρου 38 ΚΦΔ κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις (άρθρο 38 παρ.3 ΚΦΔ):

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της·

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά·

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους·

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα·

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανάκλαται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του·

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

²⁴⁵ Anti-Tax Avoidance Directive

Όταν οι διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης²⁴⁶. Άρα για να υπάρχει καταχρηστική φοροαποφυγή σύμφωνα με το άρθρο 38 ΚΦΔ, σωρευτικά πρέπει να πρόκειται για μη γνήσια διευθέτηση, δηλαδή διευθέτηση που δεν εφαρμόζεται για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα, πρέπει τουλάχιστον ένας από τους κύριους σκοπούς της διευθέτησης να είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος και πρέπει τέλος να ματαιώνεται το αντικείμενο ή ο σκοπός του εφαρμοστέου φορολογικού νόμου (άρθρο 38 παρ. 1 ΚΦΔ).

Συνεπώς με βάση το άρθρο 38 του ΚΦΕ, μπορεί να μην υπάρχει νομοθετικά υποχρέωση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των εταιριών που δραστηριοποιούνται στην παροχή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, αλλά εκτιμάται πως θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρία να αιτιολογήσει επαρκώς τους λόγους που ενώ υποχρεούται να εγκαταστήσει safe server στην Ελλάδα για να της χορηγηθεί η αδειοδότηση από την ΕΕΕΠ, επιλέγει να μην διεξάγει τα τυχερά παίγνια μέσω του safe server και χρησιμοποιεί έναν Internet Server που βρίσκεται για παράδειγμα στην Μάλτα, η οποία ως γνωστόν είναι μια χώρα με ελκυστικό φορολογικό καθεστώς. Πρέπει να συνεκτιμώνται και οι λοιπές συνθήκες προσφοράς του τυχερού παιγνίου μέσω διαδικτύου από την υπό κρίση επιχείρηση. Η σημερινή μορφή του άρθρου 38 ΚΦΔ, όπως επισημάνθηκε, προέρχεται από την Οδηγία 2016/1164 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Οδηγία αυτή είναι η λεγόμενη Οδηγία κατά της φοροαποφυγής (ATAD). Αποτέλεσε επιδίωξη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά και να εξαλείψει τις συνηθέστερες πρακτικές εταιρικής φοροαποφυγής. Η συγκεκριμένη Οδηγία έχει επιρροές και από την προσπάθεια του ΟΟΣΑ για την πάταξη της καταχρηστικής φοροαποφυγής. Ο ΟΟΣΑ ενδιαφέρεται πρωτίστως για την εμπορική ορθολογική ουσία των συναλλαγών και την ρεαλιστική αντανάκλασή τους στην εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος.

²⁴⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 192.

Από την οπτική της καταχρηστικής φοροαποφυγής θα μπορούσε η μη αξιοποίηση του safe server από την αλλοδαπή εταιρία παροχής τυχερών παιγνίων για τον σκοπό της διεξαγωγής των τυχερών παίγνιων μέσω διαδικτύου, που είναι και η κύρια επιχειρηματική της δραστηριότητα, να θεωρηθεί κατά το άρθρο 38 του ΚΦΕ τεχνητή διευθέτηση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Σύμφωνα με τον νομοθέτη η εγκατάσταση του safe server στην Ελλάδα αποβλέπει στην ασφαλή αποθήκευση των δεδομένων για να είναι δυνατόν το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα να έχει ανελλιπώς πρόσβαση στα συγκεκριμένα δεδομένα. Τα δεδομένα που αποθηκεύονται αφορούν την διεξαγωγή του τυχερού παιγνίου μέσω διαδικτύου καθώς και τις πληροφορίες που ανταλλάσσονται μεταξύ παικτών, παρόχου τυχερού παιγνίου, παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου και τραπεζών. Τα δεδομένα πρέπει να διατηρούνται σε ασφαλή μέσα που επιτρέπουν την αναπαραγωγή τους από την ΕΕΕΠ, από τις δικαστικές και τις ελεγκτικές αρχές για τουλάχιστον δέκα έτη, που είναι το χρονικό διάστημα πριν επέλθει η παραγραφή. Έτσι διασφαλίζεται η αξιοπιστία του συστήματος. Από μια άποψη λοιπόν με βάση τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 38 του ΚΦΔ δεν υφίστανται αιτίες φορολογικής φύσης στη θέσπιση της υποχρέωσης εγκατάστασης safe server στην Ελλάδα, καθώς ρητά δεν αναφέρονται φορολογικοί λόγοι. Σύμφωνα όμως με την άποψη²⁴⁷ της Καθηγήτριας κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου οι Φορολογικές Αρχές δύνανται μέσω του άρθρου 38 του ΚΦΔ, να ζητήσουν από τις επιχειρήσεις τυχερών παιγνίων να αιτιολογήσουν ειδικώς τους λόγους που επιλέγουν να μην διεξάγουν τα τυχερά παίγνια από τον safe server που έχουν εγκαταστήσει στην Ελλάδα, είναι συνδεδεμένος με την ΕΕΕΠ και τον κατέχουν, αλλά τα διεξάγουν με servers που έχουν εγκαταστήσει σε άλλα κράτη που έχουν ίσως προνομιακά φορολογικά καθεστώτα. Η ειδική αιτιολόγηση από τις επιχειρήσεις πρέπει να αφορά εμπορικά ή άλλης φύσης πλεονεκτήματα που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα και όχι φορολογικά, καθώς τέτοιου είδους φορολογικά προτερήματα μπορούν να συνιστούν τεχνητές διευθετήσεις που οδηγούν σε καταχρηστική φοροαποφυγή, με αποτέλεσμα να παραβιάζεται η φορολογική νομοθεσία και να εφαρμόζεται το άρθρο 38 του ΚΦΔ για

²⁴⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 191-192, βλ. επίσης Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 42 - 56 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

την αντιμετώπιση του προβλήματος. Οι εμπορικοί λόγοι πρέπει λοιπόν να είναι βάσιμοι, εύλογοι και να ανταποκρίνονται στην εμπορική πραγματικότητα. Οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις φαίνεται να προτιμούν να μεταφέρουν τα σχετικά δεδομένα από τον έναν server (εκτός Ελλάδας) στον άλλο (εντός Ελλάδας) τη στιγμή που θα μπορούσαν να συγκεντρώνονται όλα τα δεδομένα εξ αρχής στον safe server εντός Ελλάδας. Ενδεχομένως δηλαδή να μπορεί να θεωρηθεί ότι η αδικαιολόγητη διάσπαση της δραστηριότητας της επιχείρησης παρόχου τυχερών παιγνίων σε περισσότερους servers, έτσι ώστε η βοηθητική δραστηριότητα της αποθήκευσης και ασφαλούς διαβίβασης πληροφοριών να γίνεται από τον safe server που βρίσκεται στην Ελλάδα, ενώ η κύρια δραστηριότητα της διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου να τελείται μέσω server εκτός Ελλάδας, συνιστά καταχρηστική φοροαποφυγή δυνάμει του άρθρου 38 ΚΦΔ.

Πρέπει να τονισθεί πως το άρθρο 38 ΚΦΔ δεν τυγχάνει εφαρμογής, στην περίπτωση που ο πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου έχει την κατοικία του σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει υπογράψει ΣΑΔΦ και η εν λόγω Σύμβαση περιέχει ειδικό κανόνα απαγόρευσης της κατάχρησης, οπότε εφαρμόζεται ο ειδικός αυτός κανόνας. Τούτο διευκρινίζεται από την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019²⁴⁸, άρθρο με το οποίο αντικαταστάθηκε το άρθρο 38 ΚΦΔ, προκειμένου να εναρμονισθεί με την Οδηγία ATAD I (Οδηγία 1164/2016)²⁴⁹. Επί παραδείγματι, εάν στη ΣΑΔΦ περιλαμβάνεται ρήτρα ελέγχου του προέχοντος σκοπού (Principal Purpose Test, PPT) βάσει της οποίας εάν διαπιστωθεί ότι κύριος σκοπός, μίας μη γνήσιας διευθέτησης είναι για να διασφαλίσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα, τότε με βάση την εν λόγω ρήτρα, θα απωλέσει ο φορολογούμενος το πλεονέκτημα αυτό που θα απέρρεε από την εφαρμογή της Σύμβασης²⁵⁰. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους

²⁴⁸ Αιτιολογική Έκθεση άρθρο 13 ν. 4607/2019, σελ.4-5: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-astype-eis-synolo.pdf>

²⁴⁹ Εγκύκλιος 2167/2019: https://www.aade.gr/sites/default/files/2019-09/%CE%95.2167_2019.pdf

²⁵⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 191-192 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα της ΣΑΔΦ.

5.3 Νομολογία από τα Ελληνικά Διοικητικά Δικαστήρια για την φορολόγηση εισοδήματος των παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου και η αποδοχή των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ για τον server από τις Ελληνικές Δικαστικές Αρχές

Σημαντικές Δικαστικές Αποφάσεις, εκδοθείσες στην Ελλάδα, για το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των εταιριών που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των παιγνίων και παρεμπιπτόντως για το αν δύναται να στοιχειοθετηθεί μόνιμη εγκατάσταση μέσω Internet Server και ιστοτόπων, ήταν οι δικαστικές αποφάσεις 145/2021 και 146/2021 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Υπενθυμίζεται πως στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 50 παρ. 12 του Νόμου 4002/2011 ορίζεται πως οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου που είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου και κατέχουν σχετική νόμιμη άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, μπορούν να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών στη μεταβατική περίοδο μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού που διέπουν το διαδικτυακό στοίχημα και τη χορήγηση των σχετικών αδειών μόνον εφόσον υπαχθούν αμέσως και οικειοθελώς στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του νόμου αυτού, αναδρομικά στο πλαίσιο του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Η μεταβατική περίοδος ήταν μέχρι τις 29-10-2019, καθώς από τις 30-10-2019 ισχύουν οι νεότερες διατάξεις λήψης της άδειας του νόμου 4002/2011, οι οποίες ενσωματώθηκαν σε αυτόν με τον νόμο 4635/2019.

Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τις ανωτέρω Αποφάσεις του²⁵¹ δέχτηκε τις προσφυγές της εταιρίας παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων με έδρα στο

²⁵¹ Ιωάννης Σταυρόπουλος, www.stplaw.com, 24-2-2021, ΔεφΑθ 145/2021 Εταιρείες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων μέσω διαδικτύου - Ανίσχυρη η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 ως αντίθετη προς το άρθρο III της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου - Μη

Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία είχε υπαχθεί οικειοθελώς στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 50 παραγράφου 12 του Ν. 4002/2011. Η εταιρία είχε ζητήσει την ακύρωση των καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και απόδοσης συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά της κέρδη από την παροχή υπηρεσιών τυχερού παιχνιδιού μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα για τα έτη 2012 έως 2014.

Η Φορολογική Αρχή, καταστρώνοντας την επιχειρηματολογία της πέραν της διάταξης του μεταβατικού καθεστώτος, ισχυρίστηκε πως η διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιχνιδιών προς Έλληνες παίκτες μέσω ιστοσελίδων (domain names) στην ελληνική επικράτεια και η διαρκής έκθεσή της στους διαδικτυακούς αυτούς τόπους, καθιστά, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου III παράγραφος 4 της ΣΑΔΦ ανάμεσα στην Ελλάδα και στο Ηνωμένο Βασίλειο, την Ελλάδα τον κρίσιμο τόπο δημιουργίας των κερδών και φορολόγησης αυτών και όχι χώρο απλής παράθεσης των υπηρεσιών της. Κατά συνέπεια, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρία παρέχει τις υπηρεσίες της κατά τρόπο διαρκή και μόνιμο υπό συγκεκριμένη ιστοσελίδα στην ελληνική επικράτεια, σε δηλωθείσα από την ίδια, ως μόνιμη εγκατάσταση, η οποία συμπίπτει με την διεύθυνση του νομίμου εκπροσώπου της και πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με Έλληνες παίκτες, διαθέτει, κατά την άποψη της Φορολογικής Αρχής, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και νομίμως της καταλογίσθηκε ο ένδικος φόρος εισοδήματος και οι λοιπές επιβαρύνσεις. Κατά τους ισχυρισμούς της Φορολογικής Διοίκησης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η διαφαινόμενη στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τάση για φορολόγηση των κερδών εκεί όπου πραγματοποιείται η οικονομική δραστηριότητα που δημιουργεί τα κέρδη. Επισημαίνει πως, σύμφωνα με την άποψη της Φορολογικής Διοίκησης, η προσφεύγουσα διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς διαθέτει διορισμένο νόμιμο και φορολογικό αντιπρόσωπο που ενεργεί αποκλειστικά για λογαριασμό της και διαθέτει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της προσφεύγουσας (π.χ. συμβάσεις με ελληνικές επιχειρήσεις για την απόδοση του περιεχομένου των ιστοχώρων της στην ελληνική γλώσσα) και να προβαίνει σε πράξεις και ενέργειες εκπροσώπησης ενώπιον δημοσίων, αλλά και ιδιωτικών φορέων,

όπως προκύπτει από τα νομιμοποιητικά έγγραφα των εκπροσώπων της. Επιδίωξε έτσι να ισχυριστεί πως πληρούνται το κριτήριο του εξαρτημένου πράκτορα.

Το Δικαστήριο έκρινε πως η φορολογική υποχρέωση απόδοσης συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρίας, που προέρχονται από παροχή διαδικτυακών υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων σε παίκτες στην Ελλάδα, φέρει χαρακτηριστικά παρόμοια με αυτά που διέπουν τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ήτοι επιβολή φόρου με συγκεκριμένο φορολογικό συντελεστή επί κέρδους, για συγκεκριμένη χρονική και διαχειριστική περίοδο. Άρα η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου εμπίπτει στο πεδίο των φόρων που καλύπτει το άρθρο I της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ανάμεσα σε Ελλάδα και Ηνωμένο Βασίλειο. Η Καθηγήτρια κα Θεοχαροπούλου θεωρεί²⁵² πως η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου ταυτίζεται περισσότερο με έμμεσο φόρο και όχι με άμεσο φόρο, λόγω του ότι υπολογίζεται επί του μικτού κέρδους και όχι επί του καθαρού κέρδους όπως γίνεται με τη φορολογία του εισοδήματος. Κατ' επέκταση σύμφωνα με την κα Θεοχαροπούλου δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιωδώς όμοιος φόρος με τον φόρο εισοδήματος και ούτε είναι δυνατόν να εφαρμοστούν για αυτόν οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου, οι οποίες ρυθμίζουν αποκλειστικά ζητήματα άμεσων φόρων.

Επίσης το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε πως η παράγραφος 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 (το μεταβατικό δηλαδή καθεστώς) δεν ισχύει καθώς αντιτίθεται στο άρθρο III της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ανάμεσα στην Ελλάδα και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Για την υπαγωγή των επιχειρηματικών κερδών της προσφεύγουσας εταιρίας, που προέρχονται από την διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτες στο έδαφος της Ελλάδος, στον ως άνω ελληνικό φόρο απαιτείται, κατά τις διατάξεις της Σύμβασης αυτής, να έχουν προκύψει τα κέρδη αυτά από μόνιμη εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρίας στην Ελλάδα, όπως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης καθορίζεται από τις διατάξεις της εν λόγω ΣΑΔΦ. Συνεπώς, η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρίας στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων

²⁵² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 46-47 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

45 έως 50 του Ν. 4002/2011, η οποία δήλωση συνιστούσε διαδικαστικό όρο για την επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών της εντός της ελληνικής επικράτειας, δεν δύναται να αποτελέσει κριτήριο υπαγωγής των ως άνω κερδών της στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις, ούτε δύναται να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που καθιερώνει η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ της Ελλάδος και του Ηνωμένου Βασιλείου, αφού, ως διεθνής σύμβαση, έχει υπερνομοθετική ισχύ.

Επιπρόσθετα το Δικαστήριο μελέτησε το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ για την μόνιμη εγκατάσταση και μεταξύ άλλων για το αν δύνανται οι ιστότοποι και οι Internet Servers να αποτελέσουν μόνιμες εγκαταστάσεις. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών αποδέχτηκε πλήρως τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, η οποία αποτελεί τη βάση των διατάξεων των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης. Σύμφωνα με το κείμενο της Απόφασης, αναφορικά με το ζήτημα του αν δηλαδή δύναται ένας διακομιστής και ένας ιστότοπος να συγκεντρώσουν τα χαρακτηριστικά της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, ο ΟΟΣΑ με τα Ερμηνευτικά του Σχόλια, έχει αποφανθεί ότι ο server (διακομιστής), ως εξοπλισμός πληροφορικής, έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία και, συνεπώς η τοποθεσία που είναι εγκαταστημένος, μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, αρκεί οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω αυτού να μην είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης (π.χ. διαβίβαση πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφαλείας, συγκέντρωση πληροφοριών). Αντιθέτως (επισημαίνεται επίσης στην Απόφαση) πως σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, ένας δικτυακός ιστότοπος δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, διότι δεν υφίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας, αφού ο ιστότοπος αυτός καθαυτός δεν αποτελεί ενσώματο αντικείμενο και, ως εκ τούτου, δεν συντρέχει ένα εκ των τριών εννοιολογικών στοιχείων της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης.

Η Φορολογική Αρχή κατά το Δικαστήριο αόριστα και αναπόδεικτα ισχυρίζεται ότι από τα προσκομισθέντα ενώπιον της νομιμοποιητικά έγγραφα των νομίμων εκπροσώπων της

εταιρίας, προκύπτει η εξουσία αυτών να συνάπτουν συμβάσεις στο όνομά της και για λογαριασμό της και να προβαίνουν σε πράξεις και ενέργειες εκπροσώπησης που δημιουργούν τις προϋποθέσεις μόνιμης εγκατάστασης, καθόσον δεν προσκόμισε ούτε αντίγραφα των εν λόγω νομιμοποιητικών εγγράφων, ούτε αντίγραφα συμβάσεων που κατάρτισαν οι νόμιμοι εκπρόσωποι στο όνομα της προσφεύγουσας και για λογαριασμό της και κρίνει έτσι ότι η προσφεύγουσα εταιρία δεν απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου II της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ανάμεσα στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο και, ως εκ τούτου, το εισόδημά της από την διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτης στο έδαφος της Ελλάδος φορολογείται αποκλειστικά στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ένας διαδικτυακός ιστότοπος, δεν μπορεί από μόνος του να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται καθορισμένος τύπος επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο διακομιστής (server) διαδικτύου, ο οποίος δύναται να αποτελέσει, υπό προϋποθέσεις μόνιμη εγκατάσταση, εν προκειμένω, ήταν εγκατεστημένος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Συνεπώς, μη νομίμως η Φορολογική Αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη, στην οποία έχουν ενσωματωθεί οι καταλογιστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού απόδοσης συμμετοχής Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, των φορολογικών περιόδων των ετών 2012, 2013 και 2014, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας τους ένδικους φόρους, απορριπτομένων των αντίθετων ισχυρισμών του Δημοσίου ως αβάσιμων²⁵³.

Επιβεβαιώθηκε λοιπόν σε νομολογιακό επίπεδο η προγενέστερα διατυπωμένη της ανωτέρω Απόφασης άποψη²⁵⁴ της Καθηγήτριας κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου, η οποία

²⁵³ Ιωάννης Σταυρόπουλος, www.stplaw.com, 24-2-2021, ΔεφΑθ 145/2021 *Εταιρείες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων μέσω διαδικτύου - Ανίσχυρη η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 ως αντίθετη προς το άρθρο III της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου - Μη υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τη δραστηριότητα που ασκήθηκε στην Ελλάδα*, <https://www.taxheaven.gr/circulars/35756/defao-145-2021>

²⁵⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 164-167 βλ. και τις εκεί παραπομπές, βλ. επίσης Ελένη

ανέφερε πως δεν δύναται, προ του ν. 4635/2019, λόγω σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης από τον Έλληνα νομοθέτη, η υποβολή οικειοθελούς δήλωσης από μέρους της εκάστοτε αλλοδαπής νομικής οντότητας ότι θέλει να υπαχθεί (και μάλιστα αναδρομικά) στο καθεστώς του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος να ανατρέψει την κατανομή φορολογικής κυριαρχίας που επιβάλλει η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Η κα Θεοχαροπούλου επισημαίνει πως η νομιμότητα της υποβολής οικειοθελούς δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τους τελούντες στο μεταβατικό καθεστώς παρόχους που ανατρέπει την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών με ΣΑΔΦ, είναι ιδιαίτερα αμφισβητήσιμη. Δεν δύναται η Ελλάδα να φορολογεί με διαφορετικά κριτήρια από αυτά που υποδεικνύει η αντίστοιχη εκάστοτε σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει και κυρώσει με τυπικό νόμο και έχουν κατ' αρχήν εφαρμογή ως υπερνομοθετικής ισχύος Συμβάσεις, βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος. Το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις – πάροχοι τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου απευθύνονται σε κοινό στην Ελλάδα δεν αποτελεί κριτήριο για την φορολογία τους στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.3 και 4 και το άρθρο 5 παρ. 1 περ. ε' του ΚΦΕ, αλλά και από τις ΣΑΔΦ που, όταν υφίστανται, υπερισχύουν του ΚΦΕ, για να φορολογηθεί ένας πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα πρέπει να έχει είτε την έδρα του είτε την μόνιμη εγκατάστασή του στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, καθώς οι πάροχοι τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου εδρεύουν στην αλλοδαπή και απευθύνονται σε παίκτες-χρήστες στην Ελλάδα, έχει εφαρμογή η εκάστοτε υπερνομοθετικής ισχύος ΣΑΔΦ. Οποιαδήποτε αναδρομική υπαγωγή τέτοιων παρόχων στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις δεν μπορεί να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που εισηγείται η εκάστοτε ΣΑΔΦ. Σύμφωνα με την κα Θεοχαροπούλου δεν είναι δυνατόν να εφαρμοσθεί ο ελληνικός ΚΦΕ στην εκάστοτε υπό κρίση νομική οντότητα, εάν από την ΣΑΔΦ δεν υποδεικνύεται η Ελλάδα ως αρμόδιο κράτος να φορολογήσει, λόγω ύπαρξης στο ελληνικό κράτος μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης. Ούτε και είναι δυνατόν, επισημαίνει η κα Θεοχαροπούλου, κατά πλάσμα δικαίου να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, διότι η ΣΑΔΦ επιβάλλει να συντρέχουν πράγματι στην Ελλάδα τα πραγματικά εκείνα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Τέτοια πραγματικά

Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 49-50 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

στοιχεία θα μπορούσαν, επί παραδείγματι να είναι η υλικοτεχνική υποδομή (όπως ο server που να κατέχεται από την υπό κρίση επιχείρηση) ή το προσωπικό, με μονιμότητα, τοπικά και χρονική, ή ο εξαρτημένος από την επιχείρηση πράκτορας. Σε καμία δε περίπτωση δεν μπορεί να ταυτισθεί με εξαρτημένο πράκτορα τέτοιων επιχειρήσεων ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας στην Ελλάδα που την αντιπροσωπεύει ενώπιον φορολογικών και διοικητικών αρχών. Άλλωστε η συνδρομή των πραγματικών στοιχείων για την στοιχειοθέτηση της μόνιμης εγκατάστασης υπαγορεύεται από την εκάστοτε ΣΑΔΦ αλλά και από την ίδια την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ παρέχουν αυτή την ερμηνεία για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και αξιοποιούνται ως ερμηνευτικά εργαλεία στο μέτρο που τα εν λόγω Σχόλια συνοδεύουν διατάξεις (άρθρα), οι οποίες υιοθετούνται από την εκάστοτε ΣΑΔΦ²⁵⁵. Συνεπώς η Ελλάδα δεν δύναται να φορολογεί με διαφορετικά κριτήρια (δεν δύναται δηλαδή να φορολογεί με το κριτήριο της οικειοθελούς υπαγωγής στον ελληνικό ΚΦΕ προ του ν. 4635/2019, αντί του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που θεσπίζει η εκάστοτε ΣΑΔΦ) από αυτά που υποδεικνύει η αντίστοιχη επικυρωμένη ΣΑΔΦ. Το ελληνικό κράτος είναι αρμόδιο να φορολογήσει κέρδη που εισπράττονται από την εκάστοτε αλλοδαπή επιχείρηση παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από τους παίκτες-χρήστες στο έδαφος της Ελλάδας, μόνο εφόσον υφίσταται στην Ελλάδα εν τοις πράγμασι μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, καθ' υπόδειξη της ΣΑΔΦ²⁵⁶.

Το σκεπτικό των αποφάσεων 145/2021 και 146/2021 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ακολούθησε το ομώνυμο δικαστήριο στις αποφάσεις του με αριθμό 1457/2022 και με αριθμό 1458/2022. Η νομολογία φαίνεται πλέον να τηρεί ομόφωνη στάση στο ζήτημα της μη στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης στη φορολογία εισοδήματος των εταιριών παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, όταν υπάγονται οικειοθελώς στον ελληνικό ΚΦΕ βάσει του άρθρου 50 του 12 του ν. 4002/2011 (μεταβατικό καθεστώς) και όταν ο Internet Server μέσω του οποίου διεξάγουν τα τυχερά παίγνια δεν βρίσκεται στο

²⁵⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 42-43 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁵⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 164-167 βλ. και τις εκεί παραπομπές., βλ. επίσης Ελένη Θεοχαροπούλου, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 49-50 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

ελληνικό κράτος. Αναμένονται με ιδιαίτερο ενδιαφέρον οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, αν χρειαστεί να κρίνει επ' αυτών των ζητημάτων.

Στην απόφαση 1457/2022²⁵⁷ του ΔΕφ Αθηνών λοιπόν κρίθηκε πως η υπαγωγή της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρίας παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου με έδρα την Μάλτα στο μεταβατικό προσωρινό φορολογικό καθεστώς του ν. 4002/2011, ήταν προαπαιτούμενο της νόμιμης δραστηριοποίησής της στην Ελλάδα μέχρι την οριστική ρύθμιση των προϋποθέσεων αδειοδότησης. Άρα η μη υπαγωγή της σε αυτό θα είχε ως συνέπεια τη διακοπή των υπηρεσιών της μέσω διαδικτύου σε παίκτες στην Ελλάδα. Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του ν. 4002/2011 και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας ΠΟΛ 1248/2011, για να επιτραπεί στις εταιρίες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, που ήταν νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και κάτοχοι αδειών λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, να συνεχίσουν την παροχή των υπηρεσιών τους αυτών στην Ελλάδα, κατά το μεταβατικό στάδιο, μόνη προϋπόθεση που ετίθετο ήταν η υπαγωγή τους στο προβλεπόμενο στο νόμο αυτό φορολογικό καθεστώς και η καταβολή του φόρου, και όχι και η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρία δεν απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την δραστηριότητα που ασκούσε στην Ελλάδα. Στην απόφαση 1458/2022²⁵⁸ του ΔΕφ Αθηνών, η οποία αντλεί τα ίδια πραγματικά περιστατικά με την 1457 απόφαση, επισημαίνεται πως η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρίας στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, η οποία δήλωση συνιστούσε, διαδικαστικό όρο για την επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών της εντός της ελληνικής επικράτειας, δεν δύναται να αποτελέσει κριτήριο υπαγωγής των κερδών της στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις, ούτε δύναται να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που καθιερώνει η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), η οποία είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας, αφού, ως διεθνής σύμβαση, έχει υπερνομοθετική ισχύ. Η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, στο βαθμό που με την εφαρμογή της επιβάλλεται

²⁵⁷ Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ (Intrasoft International), 1457/2022 ΔΕΦ ΑΘ (830295).

²⁵⁸ Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ (Intrasoft International), 1458/2022 ΔΕΦ ΑΘ (830297).

φόρος στα επιχειρηματικά κέρδη της εταιρίας από την Μάλτα, ήτοι επιχείρησης νομίμως εγκατεστημένης σε κράτος μέλος όπου και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά της και η οποία δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι ανίσχυρη ως αντίθετη προς το άρθρο 5 της εν λόγω Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Μάλτας, με αποτέλεσμα να καθίστανται ακυρωτές και οι καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της ως άνω διατάξεως και του φορολογικού καθεστώτος που αυτή καθιερώνει. Για ακόμη μια φορά η νομολογία υιοθετεί τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ σχετικά με τους ιστοτόπους και σχετικά με τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος. Το ΔΕφ Αθηνών στην κρίση του αποδέχεται πως ο server (διακομιστής), ως εξοπλισμός πληροφορικής, έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία. Συνεπώς η τοποθεσία που είναι εγκαταστημένος ο server, μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, αρκεί οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω αυτού να μην είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης (π.χ. να μην γίνεται αποκλειστικά διαβίβαση πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφαλείας ή/και συγκέντρωση πληροφοριών). Στην Δικαστική Απόφαση επίσης αναφέρεται πως αντιθέτως με τον server, σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, ένας δικτυακός ιστότοπος δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, διότι δεν υφίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας, αφού ο ιστότοπος αυτός καθαυτός δεν αποτελεί ενσώματο αντικείμενο και, ως εκ τούτου, δεν συντρέχει ένα εκ των τριών εννοιολογικών στοιχείων της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης.

Κεφάλαιο 6. Εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και Ευρωπαϊκής Ένωσης για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας και η ενδεχόμενη επίδρασή τους στην ισχύουσα έννοια της μόνιμης εγκατάστασης

6.1 Συνοπτική ιστορική αναδρομή για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος

Στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο επιχειρηματικό περιβάλλον η ψηφιακή οικονομία τείνει να μετατρέπεται όλο και περισσότερο στο κατεξοχήν δημοφιλέστερο μοντέλο οικονομίας, γεγονός που δημιουργεί προβληματισμούς και ανησυχίες, που δεν μπορούν φυσικά να απαντηθούν μέσω των παραδοσιακών φορολογικών εργαλείων, διότι αυτά έχουν σχεδιαστεί για να ρυθμίσουν μια άλλη μορφή οικονομίας που φαίνεται ότι έχει εκλείψει οριστικά²⁵⁹. Μια επιχείρηση πλέον δύναται να αναπτύξει σημαντική οικονομική δραστηριότητα σε ένα κράτος, ενώ ταυτόχρονα έχει την παραγωγική της δομή σε άλλο κράτος. Δημιουργείται λοιπόν η ανάγκη εξεύρεσης μιας νέας ισορροπίας για την ανακατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ των κρατών με ζητούμενο την ύπαρξη δικαιότερης και αποδοτικότερης φορολογίας των εταιρικών κερδών²⁶⁰, καθώς μέσω της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης δεν φαίνεται να επιλύονται όλα τα προβλήματα που έχουν ανακύψει και ανακύπτουν συνεχώς.

Υπάρχει σκεπτικισμός πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης έχει φθίνει και πως πρέπει να γίνει μεταστροφή σε πιο σύγχρονες έννοιες και βάσεις. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ενδέχεται να πρέπει να προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα. Η μόνιμη

²⁵⁹ Δήμητρα Χ. Πάσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁶⁰ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

εγκατάσταση, όπως προελέχθη, είναι ο πιο κλασικός σύνδεσμος για να μπορέσει να φορολογήσει ένα κράτος τα κέρδη μιας εταιρίας που δεν εδρεύει στο έδαφος του, αν εκπληρώνονται τα απαραίτητα κριτήρια. Ο σκοπός καθιέρωσης της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης ήταν η δίκαιη κατανομή μεταξύ της φορολογικής εξουσίας του κράτους όπου εδρεύει μια εταιρία και του κράτους που η εταιρία δραστηριοποιείται με κάποιο τρόπο και παράγει κέρδη σε αυτό το άλλο κράτος²⁶¹. Ωστόσο επειδή η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρονολογείται από το δεύτερο μισό του 19^{ου} αιώνα, είναι ακόμη σε ένα βαθμό συνδεδεμένη με τα δεδομένα που υπήρχαν τότε.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης πρωτοεμφανίστηκε στα γερμανικά κρατίδια και προέκυψε για να αποτρέψει τη διπλή φορολόγηση από τους πρωσικούς δήμους²⁶². Τα πρωσικά Δικαστήρια ανέπτυξαν ορισμένες προϋποθέσεις που αποτέλεσαν τα βασικά στοιχεία της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς απαιτήθηκε σταθερή φυσική τοποθεσία και η επιχείρηση έπρεπε να έχει την πρόθεση να συνεχίσει να ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα στον τόπο αυτό. Το 1885 η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιήθηκε επισήμως στους πρωσικούς φορολογικούς νόμους. Ο γερμανικός νόμος περί διπλής φορολογίας του 1909 περιλάμβανε τα βασικά κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης που ήταν η ύπαρξη τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, η εγκατάσταση της επιχείρησης σε συγκεκριμένο γεωγραφικό σημείο και η μονιμότητα της επιχείρησης. Το 1899, η Αυστροουγγαρία και η Πρωσία συνήψαν την πρώτη διεθνή Φορολογική Συνθήκη που προέβλεπε ότι τα επιχειρηματικά κέρδη που αποκτώνται μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε μια χώρα θα φορολογούνταν εκεί. Η συνθήκη στηρίχθηκε σε μεγάλο βαθμό στον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης που είχε καθιερωθεί και είχε εξελιχθεί από τη δικαστική πρακτική στην Πρωσία, ιδίως στην απαίτηση εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Άλλες συνθήκες με παρόμοιους ορισμούς της μόνιμης εγκατάστασης συνήφθησαν από την Αυστροουγγαρία με το Λιχτενστάιν, τη Βαυαρία και τη Βυρτεμβέργη λίγο αργότερα, καθώς και μεταξύ των γερμανικών κρατιδίων και των

²⁶¹ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁶² Howard J. Levine, 14-4-2020, *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response*, δημοσιευμένο στο περιοδικό *Tax Management International Journal*, <https://www.robertsandholland.com/publication-page?itemid=105> , βλ. και τις εκεί παραπομπές.

ελβετικών κρατιδίων (ελβετικά καντόνια). Στις Πρώτες Συνθήκες προβλεπόταν επίσης πως ο τόπος που δραστηριοποιούταν ένας μόνιμος αντιπρόσωπος μπορούσε να στοιχειοθετήσει μόνιμη εγκατάσταση. Παρόλα αυτά δεν είχε γίνει ακόμη η διάκριση ανάμεσα στον εξαρτημένο και στον ανεξάρτητο αντιπρόσωπο, μιας και συντελέστηκε αργότερα, πιο συγκεκριμένα το 1927 με πρωτοβουλία της Κοινωνίας των Εθνών. Η Κοινωνία των Εθνών ανέπτυξε λοιπόν το πρώτο σχέδιο Σύμβασης για τη Διπλή Φορολογία το 1927, το οποίο περιελάμβανε παραδείγματα ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης. Μετά το τέλος του Δευτέρου Παγκοσμίου Πολέμου, και πιο συγκεκριμένα την 16^η Απριλίου 1948 ιδρύεται ο ΟΟΣΑ, ως Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας²⁶³. Η Φορολογική Επιτροπή του ΟΟΣΑ εξέδωσε την πρώτη της έκθεση το 1958, η οποία περιελάμβανε τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης. Η συγκεκριμένη Επιτροπή ηγήθηκε της κατάρτισης του Σχεδίου της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου. Έτσι δημιουργήθηκε ο κοινά αποδεκτός ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης, ως σταθερή εγκατάσταση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω της οποίας ασκείται η δραστηριότητα της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει²⁶⁴.

Από τότε μέχρι και τα τέλη του 20^{ου} αιώνα, για οποιαδήποτε εταιρία δραστηριοποιούταν σε μια άλλη χώρα, δεν μπορούσαν να φανταστούν ούτε τα συμβαλλόμενα μέρη ούτε και ο νομοθέτης πως θα δύναται να υπάρχει φορολόγηση με κάποιον άλλον τρόπο πέραν της φυσικής παρουσίας²⁶⁵. Η αγγλοσαξωνική έκφραση «bricks and mortar» (δηλαδή τούβλα και τσιμέντο) έχει ενδιαφέρον, επειδή αποτυπώνει πως χρειαζόταν μια συγκεκριμένη φυσική υποδομή για να γίνει αντιληπτό πως μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε ένα άλλο κράτος μέλος. Η μόνιμη εγκατάσταση συνδεόταν με το γεγονός πως μια εταιρία είχε κάποιο τρόπο φυσικής σταθερής «εμπηγμένης» παρουσίας σε ένα άλλο κράτος. Τις τελευταίες δεκαετίες η δραστηριοποίηση των εταιριών από απόσταση μέσω διαδικτύου

²⁶³ Αναμορφώθηκε στην ισχύουσα ονομασία Ο.Ο.Σ.Α. στις 30-09-1961.

²⁶⁴ Howard J. Levine, 14-4-2020, *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response*, δημοσιευμένο στο περιοδικό *Tax Management International Journal*, <https://www.robertsandholland.com/publication-page?itemid=105>, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁶⁵ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

και η κλιμάκωση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας άλλαξαν ριζικά όσα ήταν γνωστά για την συνήθη άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας, ειδικά από την έναρξη της περιόδου της πανδημίας COVID-19 και μετά, επειδή ενισχύθηκε το μοντέλο της εξ αποστάσεως, μέσω της τεχνολογίας, πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Πλέον η φυσική παρουσία μιας επιχείρησης με ανθρώπινο προσωπικό και με τεχνικό εξοπλισμό σε μια άλλη χώρα πολλές φορές δεν είναι καν απαραίτητη για να ασκηθούν αποτελεσματικά οι εμπορικές δραστηριότητες. Οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις παγκοσμίως σήμερα είναι τεχνολογικοί κολοσσοί. Τα κράτη παρακολουθούν αμήχανα τις εξελίξεις καθώς και τις ιδιωτικές εταιρίες να δραστηριοποιούνται στα εδάφη τους, λαμβάνοντας μεγάλες ποσότητες των δεδομένων των πολιτών τους, τα οποία παρότι αξιοποιούνται για να αυξηθούν τα κέρδη των εταιριών, αδυνατούν τα κράτη πηγής των εισοδημάτων να τα φορολογήσουν. Προκύπτει συνεπώς το εύλογο ερώτημα για το αν τελικά το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης από δίκαιο εργαλείο κατανομής της φορολογικής εξουσίας, έχει γίνει σήμερα εμπόδιο φορολόγησης του κέρδους στον τόπο από όπου πραγματικά πηγάζει²⁶⁶.

Τα πιο σημαντικά γεγονότα για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης τα τελευταία οχτώ έτη ήταν λοιπόν τα εξής: Το 2015 στο πλαίσιο των δράσεων για την αποφυγή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης ετέθησαν από τον ΟΟΣΑ οι δράσεις²⁶⁷ 1 και 7 της BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Η δράση 1 BEPS σχετίζεται με την αντιμετώπιση των προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας. Ο ΟΟΣΑ ναι μεν παραδέχεται ότι η ψηφιακή οικονομία δεν προκαλεί καταρχήν προβλήματα όσον αφορά τη διάβρωση της φορολογικής βάσης, ωστόσο οι δυνατότητες που παρέχει η ψηφιακή οικονομία δημιουργεί κινδύνους στο ζήτημα της μόνιμης εγκατάστασης και στη φορολόγηση των συναλλαγών που διεξάγονται σε ψηφιακό περιβάλλον²⁶⁸. Μέσω της δράσης προτείνονται στοχευμένα μέτρα για να αντιμετωπιστεί το ζήτημα των δυσκολιών εξεύρεσης του ορθού

²⁶⁶ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁶⁷ OECD BEPS Actions: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

²⁶⁸ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

τόπου που πρέπει να λάβει χώρα η φορολόγηση εισοδήματος στην ψηφιακή οικονομία. Προτείνεται συνεπώς από τον ΟΟΣΑ η εισαγωγή της έννοιας της «σημαντικής οικονομικής παρουσίας» που μπορεί να είναι και ψηφιακή. Όταν μια εταιρία δεν εδρεύει σε ένα κράτος που δραστηριοποιείται, είναι πιθανόν να μην υπάρχει ανθρώπινο δυναμικό εκεί ούτε και τεχνολογικός εξοπλισμός. Συνεπώς η σημαντική οικονομική παρουσία πρέπει να συνάγεται από την παροχή στο συγκεκριμένο κράτος μεγάλου όγκου συναλλαγών, από τον μεγάλο όγκο κερδών που εισπράττει εκεί σε σχέση με το συνολικό εισόδημά της, από τον πολύ μεγάλο αριθμό χρηστών που έχει (αν παρέχει ψηφιακές υπηρεσίες μέσω ψηφιακών πλατφορμών) και από το αν συνάπτονται εκεί συμβάσεις και συναλλαγές εκ μέρους της εταιρίας, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί μέσω των έξυπνων κινητών (smartphones) και των εφαρμογών. Στη δράση 1 BEPS επίσης προτάθηκε η επιβολή ενός παρακρατούμενου φόρου στις ψηφιακές συναλλαγές. Αυτό σημαίνει να δίνεται η δυνατότητα στο κράτος, όπου η εταιρία έχει τουλάχιστον ψηφιακό αποτύπωμα, να φορολογεί το κέρδος που παράγεται από αυτές τις συναλλαγές στο έδαφός του. Διατυπώθηκε επιπροσθέτως η πρόταση για επιβολή μια εξισωτικής εισφοράς, μέσω της οποίας θα δινόταν ένα τμήμα του φόρου από τα παραγόμενα κέρδη στο κράτος της πηγής των κερδών που η επιχείρηση έχει σημαντική ψηφιακή παρουσία, παρόλο που δεν υπάρχει άλλος σύνδεσμος για να μπορεί να φορολογήσει το συγκεκριμένο κράτος την εταιρία με βάση τα κλασικά κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης. Κανένα από αυτά τα κριτήρια τελικά δεν προκρίθηκε, αλλά δημιουργήθηκε μια αρχική κατεύθυνση για το προς τα που στρέφονται οι νέες επιστημονικές τάσεις²⁶⁹.

Στη δράση 7 BEPS²⁷⁰ αναθεωρήθηκε σε μεγάλο βαθμό ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης προς αποφυγή χάραξης φορολογικών στρατηγικών από τους φορολογουμένους με σκοπό την καταστρατήγηση του ορισμού, όπως αυτός απορρέει από το δίκτυο των διεθνών διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας. Παρατηρήθηκε το φαινόμενο πολλές εταιρίες να κατακερματίζουν κάποιες εργασίες τους

²⁶⁹ Πέτρος Παναζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁷⁰ OECD Action 7 BEPS, Permanent Establishment Status: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

κατά τρόπο ώστε να εμφανίζονται αυτές ως βοηθητικές και έτσι να διαφεύγουν του ορισμού της μόνιμης εγκατάστασης. Έτσι στο άρθρο 5 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις ΣΑΔΦ²⁷¹ εισήχθη ο κανόνας του μη κατακερματισμού (παρ. 4.1), που οδηγεί στην απαγόρευση διάσπασης μιας εν τοις πράγμασι συνεκτικά λειτουργούσας επιχείρησης σε μικρότερες δραστηριότητες, με σκοπό να επωφεληθούν οι επιχειρήσεις της εξαίρεσης από τη στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης, με την λογική πως κάθε μία από τις μερικότερες εγκαταστάσεις εξυπηρετεί προπαρασκευαστική ή βοηθητική δραστηριότητα και έτσι δεν δύναται να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση. Εντούτοις οι μεταβολές δεν δημιούργησαν νέους φορολογικούς συνδέσμους, καθώς καταλαμβάνονταν κυρίως όσες ψηφιακές επιχειρήσεις είχαν φυσική παρουσία, ενώ ήταν δυσχερές να καταλαμβάνονται όσες επιχειρούσαν αποκλειστικά και μόνο στο ψηφιακό περιβάλλον²⁷².

Το 2017 επήλθαν λοιπόν νεότερες αλλαγές στη Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, χωρίς όμως να επηρεαστεί έντονα η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, γεγονός που αποτέλεσε χαμένη ευκαιρία σύμφωνα με τον Δικηγόρο και Διδάκτορα κύριο Πανταζόπουλο²⁷³. Έπειτα το 2018 δρομολογείται η πρώτη πρωτοβουλία εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με το ψηφιακό πακέτο 2 προτάσεων Οδηγιών, οι οποίες τελικά δεν ψηφίστηκαν. Πιο αναλυτικά, η μακροπρόθεσμη λύση²⁷⁴ που προτάθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ήταν να μεταρρυθμιστούν οι κανόνες φορολόγησης των εταιριών με σημαντική ψηφιακή παρουσία, ώστε τα κέρδη των εταιριών να καταγράφονται και να φορολογούνται, όχι μόνο εκεί που εδρεύουν ούτε εκεί που έχουν μόνιμη εγκατάσταση με

²⁷¹OECD, (2019), “Article 5 Permanent Establishment”, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

²⁷² Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁷³ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁷⁴ Πρόταση Οδηγίας ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιριών με σημαντική ψηφιακή παρουσία, 22 Μαρτίου 2018, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/el/pdf>

βάση τα κλασικά κριτήρια, αλλά εκεί που έχουν σημαντική αλληλεπίδραση με τους χρήστες μέσω ψηφιακών διαύλων²⁷⁵. Οι καινοτόμες προτάσεις της ΕΕ έδιναν την δυνατότητα στα κράτη μέλη να φορολογούν τα κέρδη που παράγονται στην επικράτειά τους, ακόμη και αν η επιχείρηση δεν είχε φυσική παρουσία ή παραδοσιακή μόνιμη εγκατάσταση εκεί. Με τους νέους κανόνες θα εξασφαλιζόταν πως η συνεισφορά των διαδικτυακών επιχειρήσεων στα δημόσια οικονομικά θα ήταν στο ίδιο επίπεδο με τις συμβατικές επιχειρήσεις, που έχουν παραδοσιακή φυσική παρουσία. Ως επακόλουθο θα άλλαζε ο τρόπος κατανομής των κερδών στα κράτα μέλη, αφού θα αποτυπωνόταν αποτελεσματικότερα η διαδικτυακή δημιουργία αξίας που προκύπτει από τις επιχειρήσεις της ψηφιακής οικονομίας. Παραδείγματος χάριν, δημιουργείται αξία στον τόπο όπου βρίσκεται ο χρήστης της στιγμής της κατανάλωσης της ψηφιακής υπηρεσίας ή της κατάρτισης της ψηφιακής συναλλαγής. Τα προτεινόμενα κριτήρια για να θεωρηθεί πως μια επιχείρηση, που δραστηριοποιείται μέσω ψηφιακών πλατφορμών, έχει φορολογητέα ψηφιακή παρουσία ή ψηφιακή μόνιμη εγκατάσταση θα άλλαζαν ριζικά από όσα ήταν ήδη σε εφαρμογή για τα κλασικά κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης. Η στοιχειοθέτηση δηλαδή φορολογητέας «ψηφιακής παρουσίας» ή ψηφιακής μόνιμης εγκατάστασης, θα λάμβανε χώρα αν η ψηφιακή πλατφόρμα είτε υπερέβαινε το κατώτατο όριο ετησίων εσόδων ύψους 7 εκατομμυρίων ευρώ σε ένα κράτος μέλος, είτε είχε περισσότερους από 100.000 χρήστες σε ένα κράτος μέλος για ένα φορολογικό έτος, είτε σύναπτε (ακόμη και μέσω κινητού τηλεφώνου) πάνω από 3.000 επιχειρηματικές συμβάσεις για ψηφιακές υπηρεσίες μεταξύ αυτής και των επιχειρηματιών χρηστών σε ένα φορολογικό έτος²⁷⁶. Από τους συγκεκριμένους αριθμούς συνάγεται το συμπέρασμα πως η ψηφιακή παρουσία θα είχε περισσότερες πιθανότητες να διαπιστωθεί στα μεγάλα πολυπληθή κράτη μέλη και όχι τόσο στα μικρότερα. Στο επίκεντρο της ψηφιακής

²⁷⁵ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁷⁶ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

παρουσίας εισαγόταν επομένως πλέον ο χρήστης, υπό την έννοια του τόπου που βρίσκεται ο καταναλωτής των ψηφιακών υπηρεσιών²⁷⁷.

Στη δεύτερη πρόταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης²⁷⁸, που ήταν η βραχυπρόθεσμη, αναζητήθηκε λύση στο πρόβλημα των αποκλειστικά ψηφιακών δραστηριοτήτων, που διέφευγαν εντελώς της φορολόγησης από τα κράτη μέλη λόγω δυσκολιών υπαγωγής τους στους κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας²⁷⁹. Η λύση θα επερχόταν μέσω ενός προσωρινού φόρου, του λεγόμενου φόρου στις ψηφιακές υπηρεσίες, που θα εφαρμοζόταν (συντελεστής 3%) στα ακαθάριστα έσοδα που δημιουργούνται από δραστηριότητες, στις οποίες οι χρήστες διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη δημιουργία αξίας και οι οποίες είναι εξαιρετικά δύσκολο να καλυφθούν από τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους. Τέτοιες ψηφιακές δραστηριότητες είναι ενδεικτικά η πώληση δεδομένων που παράγονται από πληροφορίες παρεχόμενες από τους χρήστες, η πώληση διαδικτυακού διαφημιστικού χώρου και οι δυνατότητες διαμεσολάβησης προκειμένου να αλληλεπιδρούν μεταξύ τους οι χρήστες και να διευκολύνεται έτσι η μεταξύ τους πώληση αγαθών και υπηρεσιών. Τα κράτη μέλη θα εισέπρατταν τα φορολογικά έσοδα εκεί όπου βρίσκονται οι χρήστες. Ο φόρος όμως και στη δεύτερη πρόταση των ευρωπαϊκών οργάνων θα επιβαλλόταν στις επιχειρήσεις με συνολικά ετήσια έσοδα ύψους 750 εκατομμυρίων ευρώ παγκοσμίως και 50 εκατομμυρίων ευρώ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με τους θεωρητικούς να ισχυρίζονται πως η συγκεκριμένη πρόταση, όπως και η πρώτη πρόταση, έχει αμελητέο εύρος εφαρμογής, δεν θα ευνοήσει πολλές χώρες και δεν θα καταστήσει πολλές εταιρίες υποκείμενες στον φόρο, οι οποίες παρατηρείται πως δραστηριοποιούνται αποκλειστικά ψηφιακά και εκφεύγουν της φορολόγησης.

²⁷⁷ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁷⁸ Πρόταση Οδηγίας ΕΕ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών, 22 Μαρτίου 2018, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/el/pdf>

²⁷⁹ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Δεν προχώρησε εν τέλει το αναφερόμενο ψηφιακό πακέτο Οδηγιών εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο τέθηκαν στην συζήτηση νεότερα στοιχεία στο ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας, τα οποία όπως έγινε αντιληπτό επικεντρώνονταν στο που βρίσκεται ο χρήστης/καταναλωτής της ψηφιακής υπηρεσίας, ο οποίος συγκατατίθεται στην επεξεργασία των προσωπικών του δεδομένων από τις επιχειρήσεις για την επίτευξη των απαιτούμενων εμπορικών σκοπών²⁸⁰.

Στις αμέσως επόμενες θεματικές ενότητες καταγράφονται οι εξελίξεις των τελευταίων δυο ετών στη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας (μέσω των πολύ σημαντικών σχετικά πρόσφατων πρωτοβουλιών του ΟΟΣΑ και της ΕΕ) και η ενδεχόμενη επίδρασή τους στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

6.2 Οι δυο Πυλώνες του ΟΟΣΑ

Το 2019 εκκίνησε η συζήτηση που κατέληξε το 2021 στους 2 Πυλώνες του ΟΟΣΑ για την ανακατανομή της φορολογικής εξουσίας των κερδών των επιχειρήσεων. Στις 8 Οκτωβρίου του 2021 οριστικοποιήθηκε η συμφωνία των 2 Πυλώνων από 136 δικαιοδοσίες κρατών, η οποία αναμένεται να επιφέρει τα επόμενα έτη ριζική μεταρρύθμιση στο διεθνές φορολογικό σύστημα. Η συγκεκριμένη μεταρρύθμιση είναι η μεγαλύτερη των τελευταίων ετών²⁸¹.

Στο πλαίσιο της δικαιότερης κατανομής των κερδών και των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ των κρατών, ο Πρώτος Πυλώνας (Pillar I) του ΟΟΣΑ υπαγορεύει πως μέρος των κερδών των πιο κερδοφόρων πολυεθνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον χώρο της παγκοσμιοποιημένης ψηφιακής οικονομίας (είναι περίπου 100 με 120

²⁸⁰ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁸¹ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

πολυεθνικοί όμιλοι, με προϋποθέσεις να έχουν παγκόσμιο κύκλο εργασιών άνω των 20 δις. ευρώ και ποσοστό κερδοφορίας άνω του 10%) θα ανακατανέμονται στις χώρες όπου βρίσκονται οι χρήστες και οι πελάτες των συγκεκριμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη φυσική παρουσία ή μη των επιχειρήσεων στις συγκεκριμένες δικαιοδοσίες. Η ουσία για τον επιμερισμό του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών έγκειται στο που βρίσκονται οι χρήστες των υπηρεσιών της εκάστοτε επιχείρησης και συντελείται εν τέλει η ψηφιακή κατανάλωση των υπηρεσιών της. Αν εφαρμοστεί αυτό το καθεστώς τότε οι τεχνολογικοί κολοσσοί, όπως η Google, η Apple, η Facebook, η Amazon και η Microsoft (G.A.F.A.M.) θα καταβάλουν φόρους στις χώρες όπου πωλούνται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες τους, ακόμη και αν δεν έχουν φυσική παρουσία σε αυτές. Άρα θα δίνεται εξουσία φορολόγησης όχι μόνο στον τόπο που εδρεύουν ούτε στον τόπο της μόνιμης εγκατάστασης, αλλά και στον τόπο που βρίσκονται οι χρήστες των πελατών των μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων²⁸². Ο Πυλώνας 1 αναφέρεται στην μερική ανακατανομή των φορολογικών δικαιωμάτων και αντικατοπτρίζει την μεταβαλλόμενη φύση των επιχειρηματικών μοντέλων και την ικανότητα των εταιριών να δραστηριοποιούνται χωρίς φυσική παρουσία²⁸³. Είναι σίγουρο, κατά τον κ. Πανταζόπουλο, πως αναμένεται να ανακατανεμηθεί σε μεγάλο βαθμό η εξουσία όσον αφορά τα φορολογητέα έσοδα αυτών των εταιριών «γιγάντων». Με τον Πυλώνα 1 αναμένεται τουλάχιστον ένα μεγάλο μέρος των κερδών αυτών των εταιριών να φορολογηθεί εκεί όπου φαίνεται να παράγεται η αξία²⁸⁴. Ο κύριος Πανταζόπουλος θεωρεί πάντως πως η συζήτηση για την μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί σε όλα τα fora, καθώς δεν έχει καταφέρει ούτε ο ενωσιακός Νομοθέτης, ούτε ο ΟΟΣΑ να βρουν χωρίς προβλήματα επαρκείς συνδέσμους για να φορολογηθούν

²⁸² Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁸³ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

²⁸⁴ Πέτρος Πανταζόπουλος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

οι πολύ μεγάλες επιχειρήσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου που μετέχουν στην ψηφιακή οικονομία.

Η συμφωνία για τον Πρώτο Πυλώνα πρέπει να ενσωματωθεί σε μια Πολυμερή Σύμβαση, η οποία θα καταστεί δεσμευτική για τα μέρη αμέσως μόλις τεθεί σε ισχύ. Πολλά κράτη είχαν επισημάνει στο παρελθόν την ανάγκη ύπαρξης ενός ψηφιακού φόρου υπηρεσιών. Αρκετά μάλιστα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ (όπως η Γαλλία ως πρωτοστατούσα, η Αυστρία, η Ιταλία η Πολωνία, η Ουγγαρία) είχαν λάβει πρωτοβουλίες για την εισαγωγή φόρου ψηφιακών υπηρεσιών σε εθνικό επίπεδο, λόγω της προοπτικής μη επίτευξης συμφωνίας σε παγκόσμια κλίμακα, που θα ρύθμιζε τα συγκεκριμένα θέματα. Άλλα κράτη δήλωσαν πως προτίθενται στο εγγύς μέλλον να θεσπίσουν τέτοιο φόρο. Στο περιθώριο της συμφωνίας του Οκτωβρίου του 2021, ορισμένα κράτη (συγκεκριμένα το Ηνωμένο Βασίλειο, η Αυστρία, η Γαλλία, η Ιταλία και η Ισπανία) δημοσίευσαν κοινή δήλωση με τις Η.Π.Α., στην οποία δήλωσαν πως προτίθενται να άρουν άμεσα όλους τους εθνικούς ψηφιακούς τους φόρους μόλις τεθεί σε ισχύ η Πολυμερή Σύμβαση (εκκρεμεί ακόμη η υπογραφή και η έναρξη ισχύος της) και όχι νωρίτερα²⁸⁵. Όταν είχαν θεσπιστεί οι συγκεκριμένοι φόροι ψηφιακών υπηρεσιών, είχαν αντιδράσει έντονα οι Η.Π.Α., καθώς οι διεθνούς φήμης αμερικανικές επιχειρήσεις τεχνολογίας πλήττονταν περισσότερο. Οι Η.Π.Α. προειδοποιούσαν ευθέως πως αν εφαρμοστούν οι ψηφιακοί φόροι, θα επέβαλλαν σοβαρότατες κυρώσεις σε εγχώρια προϊόντα όσων κρατών το πράξουν, με αποτέλεσμα η Γαλλία να θορυβείται και να αναστέλλει το 2020²⁸⁶ την υποχρέωση καταβολής του σχετικού φόρου²⁸⁷.

²⁸⁵ Office of the United States Trade Representative, 21-10-2021, *USTR Welcomes Agreement with Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom on Digital Services Taxes*, <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/october/ustr-welcomes-agreement-austria-france-italy-spain-and-united-kingdom-digital-services-taxes>

²⁸⁶ Isobel Asher Hamilton, business insider, 21-1-2020, *Trump and Macron declared a ceasefire on the escalating trade war over France's anti-tech tax*, <https://www.businessinsider.com/trump-macron-agree-ceasefire-tariffs-french-digital-tax-2020-1>

²⁸⁷ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Οι διαβουλεύσεις για την τελική συμφωνία του Πρώτου Πυλώνα του ΟΟΣΑ βρίσκονται σε εξέλιξη. Τα τελευταία νέα, με ημερομηνία αναφοράς την 3^η Φεβρουαρίου του 2023, είναι πως ο ΟΟΣΑ συμφώνησε να δημοσιεύσει έγγραφο της δημόσιας διαβούλευσης σχετικά με το σχέδιο διατάξεων της Πολυμερούς Σύμβασης για τους φόρους ψηφιακών υπηρεσιών και για άλλα συναφή παρόμοια μέτρα²⁸⁸. Το σχέδιο διατάξεων της Πολυμερούς Σύμβασης αντικατοπτρίζει τις δεσμεύσεις του ΟΟΣΑ όσον αφορά την κατάργηση όλων των υφιστάμενων φόρων ψηφιακών υπηρεσιών, την θέσπιση άλλων σχετικών παρόμοιων μέτρων και την προς το παρόν αναστολή ισχύος των μελλοντικών μέτρων. Οι δεσμεύσεις αυτές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της επίτευξης του στόχου του Πρώτου Πυλώνα για τη σταθεροποίηση του διεθνούς φορολογικού συστήματος. Οι νέες εκτιμήσεις είναι πως η έναρξη εφαρμογής μετακυλιέται για το 2024 τουλάχιστον, παρότι αρχικά είχε τεθεί ο αισιόδοξος στόχος να εφαρμοστεί από το 2023²⁸⁹. Στις 24-1-2023 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα σχόλια της δημόσιας διαβούλευσης αναφορικά με το σχέδιο διατάξεων της Πολυμερούς Σύμβασης, με τους φόρους ψηφιακών υπηρεσιών και με άλλα συναφή παρόμοια μέτρα στο πλαίσιο του Πρώτου Πυλώνα²⁹⁰. Στις 30-1-2023 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα σχόλια της δημόσιας διαβούλευσης σχετικά με την απλούστευση των κανόνων της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing) αναφορικά με τα στοιχεία σχεδιασμού του Πρώτου Πυλώνα²⁹¹.

²⁸⁸ OECD, 20-12-2022, *Further progress on two-pillar solution: OECD releases consultation document on the withdrawal of digital service taxes and other relevant similar measures under Pillar One and an implementation package for Pillar Two*, <https://www.oecd.org/tax/beps/further-progress-on-two-pillar-solution-oecd-releases-consultation-document-on-the-withdrawal-of-digital-service-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-pillar-one-and-an-implementation-package-for-pillar-two.htm>

²⁸⁹ Δήμητρα Χ. Πάσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁹⁰ OECD, 24-1-2023, *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft Multilateral Convention provisions on digital services taxes and other relevant similar measures under Amount A of Pillar One*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-multilateral-convention-provisions-on-digital-services-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-amount-a-of-pillar-one.htm>

²⁹¹ OECD, 30-1-2023, *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the design elements of Amount B under Pillar One relating to the simplification of transfer pricing rules*,

Μέσω του πολύ σημαντικού Δεύτερου Πυλώνα²⁹² (Pillar 2) του ΟΟΣΑ διασφαλίζεται πως οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα υπόκεινται σε ελάχιστο παγκόσμιο φορολογικό συντελεστή 15% (Global Minimum Tax) και έτσι θα ανακατανεμηθούν τα έσοδα των μεγαλύτερων και πιο κερδοφόρων πολυεθνικών ομίλων στις χώρες παγκοσμίως²⁹³. Η συμφωνία υιοθετήθηκε επίσημα στη Σύνοδο Κορυφής της G20 στις 31/10/2021. Οι 2 κανόνες του Πυλώνα 2 (κανόνες GloBE, κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης) είναι ο κανόνας που εγκλείει το εισόδημα (Income Inclusion Rule-IIR), ο κανόνας υποφορολογηθείσων πληρωμών (Undertaxed Payments Rule-UTPR). Αμφότεροι οι κανόνες στοχεύουν να διασφαλίσουν ότι οι διεθνείς όμιλοι θα καταβάλλουν ένα ελάχιστο ποσό φόρου σε κάθε δικαιοδοσία που δραστηριοποιούνται. Οι κανόνες θα ενσωματωθούν στις εθνικές νομοθεσίες των κρατών μετά την έναρξη εφαρμογής τους. Το πεδίο εφαρμογής του Πυλώνα 2 είναι πολύ ευρύτερο του Πυλώνα 1, εξαιτίας του ότι αφορά πολυεθνικές επιχειρήσεις που πληρούν ελάχιστο ετήσιο όριο ενοποιημένων κερδών ύψους 750 εκατομμυρίων ευρώ. Άρα θα καταλαμβάνει όλες, τις εντός του ποσοτικού κριτηρίου των ενοποιημένων κερδών, επιχειρήσεις που είναι επηρεασμένες είτε άμεσα είτε έμμεσα από την ψηφιοποίηση και όχι μόνο τις αμιγώς ψηφιακές. Στόχοι είναι η αποφυγή της φορολογίας όπου δεν πραγματοποιείται η οικονομική δραστηριότητα, η αποφυγή της μη φορολόγησης, η αποφυγή της διπλής φορολογίας και η συνεργασία μεταξύ των κρατών με ελαχιστοποίηση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης²⁹⁴. Είναι αλληλοσυνδεόμενοι κανόνες και για να εφαρμοσθούν πρέπει να ενσωματωθούν στα εθνικά δίκαια. Ο 1^{ος} κανόνας υπερισχύει και ο 2^{ος} εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση που δεν εφαρμόζεται ο 1^{ος}, έχοντας δηλαδή επικουρικό ρόλο. Ο 1^{ος} κανόνας προβλέπει πως η χώρα εγκατάστασης της μητρικής οντότητας ενός ομίλου

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-design-elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm>

²⁹² OECD 20-12-2021, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

²⁹³ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

²⁹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

φορολογείται με συμπληρωματικό φόρο επί του εισοδήματος άλλων συνιστώσων οντοτήτων στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα, εάν αυτές δεν έχουν φορολογηθεί στις χώρες εγκατάστασής τους τουλάχιστον με πραγματικό φορολογικό συντελεστή 15%. Ο 2^{ος} κανόνας χορηγεί ένα δικαίωμα έμμεσης λήψης συμπληρωματικού φόρου στη χώρα εγκατάστασης μίας συνιστώσας οντότητας, όταν πραγματοποιεί εκπιπτόμενες πληρωμές (πχ καταβάλλει δικαιώματα) σε άλλη συνιστώσα οντότητα, η οποία φορολογείται με πραγματικό φορολογικό συντελεστή μικρότερο από 15%. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα να αναμορφώνονται οι δαπάνες τις οποίες έχει εκπέσει προηγουμένως η εταιρία που έχει κάνει τις πληρωμές. Επίσης ο υπολογισμός του πραγματικού φορολογικού συντελεστή γίνεται ανά κράτος και λαμβάνονται υπόψη όλοι οι φόροι που αφορούν στο εισόδημά της υπό εξέταση οντότητας (ακόμη και οι παρακρατούμενοι φόροι από μερίσματα). Εάν μία εταιρία έχει πραγματικό φορολογικό συντελεστή κατώτερο από 15%, υπολογίζεται ο συμπληρωματικός φόρος ο οποίος θα ανέλθει μέχρι να συμπληρωθεί αθροιστικά το 15% και η διαφορά αυτή θα κατανεμηθεί ως συμπληρωματικός φόρος στη χώρα εφαρμογής είτε του IIR είτε του UTPR (ανάλογα με το ποιος κανόνας θα εφαρμοσθεί). Υπάρχει και ο 3ος κανόνας, που είναι ο κανόνας υποκείμενου στο φόρο ως προϋπόθεση για τη χορήγηση των προνομίων των ΣΑΔΦ (Subject to tax Rule - STTR). Ο 3ος κανόνας (STTR) του υποκείμενου στη φορολογία ως προϋπόθεση για τη χορήγηση των προνομίων των ΣΑΔΦ είναι ένας συμβατικός κανόνας. Θα πρέπει να τροποποιηθούν οι ΣΑΔΦ για να τεθεί σε εφαρμογή. Επικουρεί τα κράτη πηγής να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση, καταργώντας πλεονεκτήματα των ΣΑΔΦ όταν συγκεκριμένες πληρωμές (όπως τόκοι και δικαιώματα) φορολογούνται στη χώρα του λήπτη με έναν ονομαστικό φορολογικό συντελεστή κατώτερο από το 9%. Στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ένας συμπληρωματικός φόρος στη χώρα πηγής από την εταιρία που κάνει τις πληρωμές και για να τεθεί σε εφαρμογή ο 3^{ος} κανόνας, χρειάζεται εισαγωγή ειδικής διάταξης στις ΣΑΔΦ. Στο στάδιο της ιεράρχησης των 3 κανόνων, προτεραιότητα έχει ο 3ος κανόνας. Εν συνεχεία, ο συμπληρωματικός φόρος που αποδίδεται για σκοπούς STTR λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή του IIR ή επικουρικά του UTPR. Οι κανόνες GloBE (1^{ος} και 2^{ος} κανόνας) ειδικά, ευνοούν τα αναπτυγμένα κράτη, καθώς αυξάνουν τη φορολογική βάση και άρα τα έσοδα, ωστόσο και τα αναπτυσσόμενα κράτη θα ωφεληθούν λόγω του 3^{ου} κανόνα STTR σε συνδυασμό με τον Πυλώνα 1, διότι δεν θα

χρειάζεται να θεσπίσουν φορολογικά κίνητρα για να γίνουν ελκυστικά στις νέες επενδύσεις²⁹⁵.

Εντός χρονοδιαγράμματος, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τον Δεκέμβριο του 2021 τους πρότυπους κανόνες, εντός των οποίων καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής και οι λεπτομέρειες σχετικά με την επιβολή και τη λειτουργία του φόρου²⁹⁶. Τον Μάρτιο του 2022 (Inclusive Framework on BEPS, 14/3/2022) δημοσιεύτηκαν και οι τεχνικές οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του παγκόσμιου ελάχιστου φόρου για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που προκύπτουν στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας²⁹⁷. Το πλάνο του ΟΟΣΑ είναι ο κανόνας IIR να τεθεί σε εφαρμογή το 2023, ενώ ο κανόνας UTPR το 2024. Οι εκτιμήσεις²⁹⁸ στις 18/1/2023 ήταν ότι η εφαρμογή του ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού συντελεστή θα επιφέρει αύξηση ύψους 220 δισεκατομμυρίων δολαρίων στα παγκόσμια φορολογικά έσοδα ετησίως, που ισοδυναμεί με το 9% των παγκόσμιων εσόδων από τον φόρο εισοδήματος των εταιριών²⁹⁹.

²⁹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

²⁹⁶ OECD, 2021, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en#page1

²⁹⁷ OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-first-edition_1e0e9cd8-en#page1

²⁹⁸ OECD 18-1-2023, *Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD*, <https://www.oecd.org/tax/beeps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>

²⁹⁹ Δήμητρα Χ. Πάσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Αναμένεται λοιπόν να δρομολογηθεί πως θα εφαρμοστούν οι 2 Πυλώνες του ΟΟΣΑ. Οι εξελίξεις του Πυλώνα 2 προχωρούν πάντως ταχύτερα από του Πυλώνα 1³⁰⁰. Τον Δεκέμβριο του 2022 δημοσιεύτηκε από τον ΟΟΣΑ μια δέσμη μέτρων εφαρμογής των κανόνων³⁰¹ και προσκλήθηκαν τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλλουν τα σχόλια τους έως τις 3-2-2023. Η πιο πρόσφατη είδηση, με ημερομηνία αναφοράς τις 3-2-2023, είναι πως δημοσιεύτηκαν στις 2-2-2023 από τον ΟΟΣΑ τεχνικές οδηγίες (επικαιροποιήθηκαν εκείνες που δημοσιεύτηκαν τον Μάρτιο του 2022), που έχουν ως σκοπό να βοηθήσουν τις κυβερνήσεις στην εφαρμογή της μεταρρύθμισης-ορόσημο στο διεθνές φορολογικό σύστημα, η οποία θα διασφαλίσει ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα υπόκεινται σε ελάχιστο πραγματικό φορολογικό συντελεστή 15% στα κράτη που δραστηριοποιούνται³⁰².

6.3 Η νέα Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Στον επίκαιρο δημόσιο διάλογο για το ζήτημα έχει συμβάλει και η Ευρωπαϊκή Ένωση ακολουθώντας, μετά την απόρριψη του ψηφιακού πακέτου των προτάσεων Οδηγιών που αναφέρθηκε ανωτέρω, την λογική του Δεύτερου Πυλώνα του ΟΟΣΑ, διατυπώνοντας και δημοσιεύοντας στις 22 Δεκεμβρίου του 2021 σχέδιο Οδηγίας σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των πολυεθνικών ομίλων στην Ευρώπη³⁰³.

³⁰⁰ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

³⁰¹ OECD, 20-12-2022, *Further progress on two-pillar solution: OECD releases consultation document on the withdrawal of digital service taxes and other relevant similar measures under Pillar One and an implementation package for Pillar Two*, <https://www.oecd.org/tax/beps/further-progress-on-two-pillar-solution-oecd-releases-consultation-document-on-the-withdrawal-of-digital-service-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-pillar-one-and-an-implementation-package-for-pillar-two.htm>

³⁰² OECD, 2/2/2023, *International tax reform: OECD releases technical guidance for implementation of the global minimum tax*, <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm>

³⁰³ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Τελικά το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο³⁰⁴ ψήφισε την πρόταση Οδηγίας τον Δεκέμβριο του 2022. Πρόκειται για την Οδηγία 2022/2523 της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2022 σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση.

Με την νέα Οδηγία επιδιώκεται να ενσωματωθούν οι κανόνες GloBE (Δεύτερος Πυλώνας του ΟΑΣΑ) του ΟΟΣΑ στη νομοθεσία της ΕΕ, με ορισμένες προσαρμογές που κρίνονται αναγκαίες στο δίκαιο της Ένωσης. Το πεδίο εφαρμογής περιλαμβάνει οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ και ανήκουν σε πολυεθνικούς ή εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας με ενοποιημένο εισόδημα τουλάχιστον 750 εκατομμυρίων ευρώ σε τουλάχιστον 2 από τα προηγούμενα 4 φορολογικά έτη. Επίσης θεσπίζονται κοινά μέτρα για την ελάχιστη πραγματική φορολόγηση των ομίλων μεγάλης κλίμακας με τη μορφή του κανόνα συμπερίληψης εισοδήματος (κανόνας IIR) και του κανόνα σχετικά με τα κέρδη που υπόκεινται σε μειωμένη φορολόγηση (κανόνας UTPR). Η νέα Οδηγία³⁰⁵ πρέπει να μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών έως το τέλος του 2023 (31-12-2023) και τα μέτρα που προβλέπονται εφαρμόζονται όσον αφορά τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από τις 31-12-2023. Έτσι θα κατοχυρώσει και θα διατηρήσει η ΕΕ την πρωτοπορία της στην εφαρμογή της παγκόσμιας συμφωνίας των G20 και ΟΟΣΑ για τον Πυλώνα 2³⁰⁶.

³⁰⁴ Συμβούλιο της ΕΕ, Δελτίο τύπου, 12-12-2022, *Διεθνής φορολογία: Συμφωνία στο Συμβούλιο για ένα ελάχιστο επίπεδο φορολογίας των μεγαλύτερων εταιρειών*, <https://www.consilium.europa.eu/el/press/press-releases/2022/12/12/international-taxation-council-reaches-agreement-on-a-minimum-level-of-taxation-for-largest-corporations/>

³⁰⁵ Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

³⁰⁶ Δήμητρα Χ. Πάσσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση επίσης, στο πλαίσιο του Πυλώνα 1, έχει εκφράσει επανειλημμένως την πρόθεσή της για τη θέσπιση ενός ευρωπαϊκού φόρου ψηφιακών υπηρεσιών³⁰⁷. Η συγκεκριμένη πρόθεση της ΕΕ είχε αποτυπωθεί στις πρωτοβουλίες της Επιτροπής για τις Προτάσεις Οδηγιών το 2018, οι οποίες όπως αναφέρθηκε τελικά δεν ψηφίστηκαν. Στην παρούσα φάση φαίνεται πως η ΕΕ επιθυμεί την υλοποίηση και των 2 Πυλώνων του ΟΟΣΑ, λόγω και των πιέσεων που δέχεται από τα κράτη μέλη προς αυτή την κατεύθυνση. Η πρόθεση της ΕΕ εκφράζεται στις εισαγωγικές σκέψεις 31, 32 και στο άρθρο 57 της νέας Οδηγίας. Στην εισαγωγική σκέψη 31³⁰⁸ η ΕΕ επισημαίνει πως δεδομένου ότι η νέα Οδηγία αποσκοπεί στην υλοποίηση του Δεύτερου Πυλώνα, ενώ οι εργασίες για τον Πρώτο Πυλώνα δεν έχουν ακόμη περατωθεί, είναι αναγκαίο να διασφαλισθεί ότι ο Πρώτος Πυλώνας θα υλοποιηθεί επίσης. Για τον σκοπό αυτό, η νέα Οδηγία περιλαμβάνει μια διάταξη που υποχρεώνει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να εκπονήσει έκθεση αξιολόγησης της προόδου που έχει επιτευχθεί στο χωρίς αποκλεισμούς πλαίσιο των ΟΟΣΑ/G20 για την BEPS. Αναγνωρίζεται ότι η Επιτροπή μπορεί, εάν το κρίνει σκόπιμο, να υποβάλει νομοθετική πρόταση για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας, προς εξέταση από τα κράτη μέλη. Η σχετική διάταξη στη νέα Οδηγία είναι το άρθρο 57³⁰⁹. Σύμφωνα με το άρθρο 57 λοιπόν, η Επιτροπή υποβάλλει, έως τις 30 Ιουνίου 2023, έκθεση στο Συμβούλιο για την αξιολόγηση της κατάστασης όσον αφορά την υλοποίηση του Πρώτου Πυλώνα της δήλωσης, σχετικά με τη λύση δύο Πυλώνων για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που απορρέουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας, η οποία συμφωνήθηκε με το χωρίς αποκλεισμούς πλαίσιο του ΟΟΣΑ/G20 για την BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) στις 8 Οκτωβρίου 2021, και, κατά περίπτωση, υποβάλλει νομοθετική πρόταση για την αντιμετώπιση αυτών των

³⁰⁷ Δήμητρα Χ. Πάσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

³⁰⁸ Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση* : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

³⁰⁹ Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση* : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

φορολογικών προκλήσεων εφόσον δεν έχει υλοποιηθεί η λύση του Πρώτου Πυλώνα³¹⁰, ενδεχομένως με μια νέα πρόταση Οδηγίας. Στην εισαγωγική σκέψη 32³¹¹ επισημαίνεται πως το Συμβούλιο θα πρέπει, πριν από το τέλος κάθε εξαμήνου, αρχής γενομένης από την 1^η Ιουλίου 2022, να αξιολογεί την κατάσταση όσον αφορά την υλοποίηση του Πρώτου Πυλώνα της δήλωσης του χωρίς αποκλεισμούς πλαισίου των ΟΟΣΑ/G20 για την BEPS του Οκτωβρίου 2021.

Στην προτελευταία εισαγωγική σκέψη της Οδηγίας (εισαγωγική σκέψη 33³¹²) επισημαίνεται πως δεδομένου ότι ο στόχος της νέας Οδηγίας, ήτοι η δημιουργία κοινού πλαισίου για ένα παγκόσμιο ελάχιστο επίπεδο φορολογίας εντός της Ένωσης βάσει της κοινής προσέγγισης των πρότυπων κανόνων του ΟΟΣΑ, δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από κάθε κράτος μέλος μεμονωμένα, διότι η ανεξάρτητη δράση των κρατών μελών μπορεί να προκαλέσει περαιτέρω τον κίνδυνο κατακερματισμού της εσωτερικής αγοράς και επειδή είναι ζωτικής σημασίας να υιοθετηθούν λύσεις που λειτουργούν για την εσωτερική αγορά στο σύνολό της, αλλά μπορούν λόγω της κλίμακας της μεταρρύθμισης για τη θέσπιση παγκόσμιου ελάχιστου φόρου να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης, η Ένωση δύναται να λάβει μέτρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Οδηγία εφαρμόζεται όχι μόνο στις διασυνοριακές καταστάσεις, αλλά και στις αμιγώς εγχώριες πολυεθνικές, με μητρική ή θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της Ένωσης (για λόγους μη διακριτικής μεταχείρισης)³¹³. Εάν ο ελάχιστος πραγματικός

³¹⁰ Δήμητρα Χ. Πάσιου, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4^ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία, Νομική Βιβλιοθήκη.

³¹¹ Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση* : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

³¹² Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση* : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

³¹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

συντελεστής δεν εφαρμόζεται από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη μία εταιρία με χαμηλή φορολογία, τότε το κράτος της μητρικής εταιρίας εφαρμόζει συμπληρωματικό φόρο. Επίσης διασφαλίζεται η αποτελεσματική φορολόγηση σε περιπτώσεις που η μητρική εταιρία βρίσκεται εκτός της ΕΕ, σε χώρα με χαμηλή φορολογία, η οποία δεν εφαρμόζει ισοδύναμους κανόνες. Οι διαφορές της νέας Οδηγίας με το μοντέλο του ΟΟΣΑ είναι πως περιλαμβάνει και αμιγώς εγχώριους ομίλους, ενώ το Μοντέλο ΟΟΣΑ περιορίζεται στους πολυεθνικούς ομίλους με μία μητρική οντότητα που υποβάλει μόνο τις αλλοδαπές θυγατρικές στον κανόνα IIR. Αυτό γίνεται με σκοπό την εναρμόνιση του μοντέλου του ΟΟΣΑ με το ενωσιακό δίκαιο και τη θεμελιώδη ελευθερία της εγκατάστασης. Η Οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να ασκούν την επιλογή να εφαρμόσουν έναν εσωτερικό συμπληρωματικό φόρο σε χαμηλά φορολογημένες εγχώριες θυγατρικές τοπικά και όχι σε επίπεδο της μητρικής οντότητας, που μπορεί να βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος³¹⁴. Ένα κράτος μέλος μπορεί δηλαδή να επιλέξει να εφαρμόσει, σε εγχώριο επίπεδο, τον συμπληρωματικό φόρο στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός του³¹⁵.

Στο άρθρο 3³¹⁶ ορισμός 13 της νέας Οδηγίας, δίνεται ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης. Σύμφωνα με την συγκεκριμένη διάταξη μόνιμη εγκατάσταση είναι, «ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή ο τεκμαιρόμενος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που βρίσκεται σε δικαιοδοσία στην οποία αντιμετωπίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με εφαρμοστέα φορολογική σύμβαση, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω δικαιοδοσία φορολογεί το εισόδημα που της αναλογεί σύμφωνα με διάταξη παρόμοια με το άρθρο 7 του υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, όπως τροποποιήθηκε. Εάν δεν υπάρχει εφαρμοστέα φορολογική σύμβαση, μόνιμη

³¹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

³¹⁵ Σταυρούλα Μαρουσάκη, 30-1-2023, *Υιοθέτηση του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% στην Ε.Ε.*, https://www.sev.org.gr/arthografia_mme/yiothetisi-tou-elachistou-forologikou-syntelesti-15-stin-e-e/

³¹⁶ Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, *σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>

εγκατάσταση είναι ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή ο τεκμαιρόμενος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που βρίσκεται σε δικαιοδοσία, η οποία φορολογεί σε καθαρή βάση το εισόδημα που αναλογεί στην εν λόγω εγκατάσταση κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν που φορολογεί τους φορολογικούς κατοίκους της. Εάν μια δικαιοδοσία δεν διαθέτει σύστημα φορολογίας εισοδήματος εταιριών, μόνιμη εγκατάσταση είναι ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή ο τεκμαιρόμενος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που βρίσκεται σε αυτήν τη δικαιοδοσία και θα αντιμετωπιζόταν ως μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, όπως τροποποιήθηκε, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω δικαιοδοσία θα είχε το δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα που θα μπορούσε να αποδοθεί στην εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 7 της εν λόγω σύμβασης. Τέλος μόνιμη εγκατάσταση είναι ο τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή ο τεκμαιρόμενος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που δεν περιγράφεται στις προηγούμενες τρεις περιπτώσεις και μέσω του οποίου διεξάγονται δραστηριότητες εκτός της δικαιοδοσίας στην οποία βρίσκεται η οντότητα, υπό την προϋπόθεση ότι η δικαιοδοσία αυτή απαλλάσσει από τη φορολογία το εισόδημα που προκύπτει από τις εν λόγω δραστηριότητες». Γίνεται αντιληπτή, συνεπώς, η παραπομπή του ευρωπαϊκού νομοθέτη στον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης της Πρώτης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 7), ο οποίος παρουσιάστηκε και αναλύθηκε στο 2^ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας. Η Οδηγία θέτει εναλλακτικές για στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης όταν δεν υφίσταται ΣΑΔΦ, όταν δεν προβλέπεται φόρος εισοδήματος εταιριών και όταν δεν υπάρχει τίποτα από τα προαναφερθέντα, ανάλογα πάντα με τα πραγματικά περιστατικά.

Η ενσωμάτωση της Συμφωνίας του ΟΟΣΑ περί ελάχιστης πραγματικής φορολόγησης στο δίκαιο της Ένωσης είναι ζωτικής σημασίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, ενώ παράλληλα θα αποφευχθεί ο φορολογικός ανταγωνισμός προς τα κάτω μεταξύ των χωρών. Η ελάχιστη πραγματική φορολόγηση

συμβάλει στη δημιουργία ενός δικαιότερου παγκόσμιου συστήματος φορολογίας των εταιριών³¹⁷.

Σύμφωνα με την φοροτεχνικό κα. Μαρουσάκη³¹⁸, δεδομένης της ανάγκης των κρατών μελών για την προστασία των δημοσιονομικών τους εσόδων θα ανέμενε κανείς κάθε κράτος μέλος να υιοθετήσει εγχώριους κανόνες που θα του επιτρέπουν να εισπράττει συμπληρωματικό φόρο όταν προκύπτει χαμηλότερο επίπεδο φορολόγησης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο έδαφος του, αντί να εισπράττεται το σύνολο του πρόσθετου φόρου στο επίπεδο της τελικής μητρικής οντότητας. Δεν μπορεί επίσης να αποκλειστεί, κατά την κα. Μαρουσάκη, ότι η αναμενόμενη αναμόρφωση της φορολογίας των επιχειρήσεων θα περιοριστεί στους μεγάλους ομίλους και δεν θα επεκταθεί, ως εσωτερικό δίκαιο πλέον, σε όλες τις επιχειρήσεις.

³¹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική», Θεσσαλονίκη.

³¹⁸ Σταυρούλα Μαρουσάκη, 30-1-2023, *Υιοθέτηση του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% στην Ε.Ε.*, https://www.sev.org.gr/arthografia_mme/yiothetisi-tou-elachistou-forologikou-syntelesti-15-stin-e-e/

Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας για την μόνιμη εγκατάσταση στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου για τις επιχειρήσεις που μετέχουν στην ψηφιακή οικονομία, πρέπει να υπάρχει σταθερή εγκατάσταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας από γεωγραφική και χρονική άποψη, η οποία βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης και μέσω αυτής να ασκείται η κύρια δραστηριότητα της εν όλω ή εν μέρει. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί τότε μια αλλοδαπή εταιρία υπόκειται, μεταξύ άλλων φόρων (πχ. και στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας), σε φορολόγηση εισοδήματος σε ένα κράτος. Αυτά τα χαρακτηριστικά στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία αποκτούν ειδικό νόημα, χωρίς όμως να αντικαθίστανται με άλλα προς το παρόν. Τα websites/domain names δεν είναι από μόνα τους αρκετά για να οδηγήσουν σε μόνιμη εγκατάσταση, λόγω έλλειψης υλικότητας. Αντίθετα οι Internet Servers, οι οποίοι πέραν του άυλου λογισμικού περιλαμβάνουν και υλικοτεχνική υποδομή, δημιουργούν τις αρχικές αναγκαίες προϋποθέσεις για να μπορέσει να συσταθεί μόνιμη εγκατάσταση. Επίσης απαιτείται ο Internet Server να είναι στη διάθεση της επιχείρησης, να είναι σε συγκεκριμένο τόπο για ορισμένο χρονικό διάστημα και μέσω αυτού να ασκείται η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. Τα κριτήρια για τον προσδιορισμό της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης ποικίλλουν ανάλογα με τη ΣΑΔΦ μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών, αλλά γενικότερα απαιτείται ακόμη φυσική παρουσία στο κράτος σε συνάρτηση με την άσκηση κύριων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να δημιουργήσει την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στη χώρα όπου βρίσκεται, αν τηρούνται οι προϋποθέσεις της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, γεγονός που εξετάζεται πάντα κατά περίπτωση.

Το ζήτημα του Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος επηρεάζεται σε ένα βαθμό από τις νεότερες εξελίξεις στο διεθνές και στο ευρωπαϊκό προσκήνιο. Οι συγκεκριμένες εξελίξεις σχετίζονται με τον Δεύτερο Πυλώνα του ΟΟΣΑ για τον ελάχιστο παγκόσμιο φορολογικό συντελεστή 15%, με τον Πρώτο Πυλώνα του ΟΟΣΑ για την μερική ανακατανομή των φορολογικών δικαιωμάτων και με την νέα Οδηγία 2022/2523 της ΕΕ για τη διασφάλιση ενός συνολικού ελάχιστου

επιπέδου φορολογίας 15% για τους πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων και τους εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο παγκόσμιος ελάχιστος φορολογικός συντελεστής 15% που αποτελεί τον Δεύτερο Πυλώνα του ΟΟΣΑ, ο Πρώτος Πυλώνας του ΟΟΣΑ και η νέα Οδηγία της ΕΕ μπορούν να αξιοποιηθούν ως πολύ χρήσιμα εργαλεία για να διασφαλιστεί ότι οι εταιρίες πληρώνουν φόρους εκεί όπου ασκούν τις δραστηριότητές τους και αποκτούν τα κέρδη τους, ακόμη και αν δεν έχουν φορολογητέα φυσική παρουσία στο εκάστοτε κράτος είτε μέσω της έδρας τους είτε μέσω της μόνιμης εγκατάστασής τους. Συνεπώς, οι πρόσφατες καινοτόμες και ρηξικέλευθες δράσεις του ΟΟΣΑ και της ΕΕ έρχονται να ρυθμίσουν περιπτώσεις φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας, που δεν έχει καλύψει και επιλύσει προς το παρόν η όλη εξέλιξη για τον Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης (η λεγόμενη ηλεκτρονική/ψηφιακή μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης), με αποτέλεσμα πολλά κέρδη των επιχειρήσεων να μένουν ουσιαστικά αφορολόγητα, καθώς δεν δύναται σε πολλές περιπτώσεις να στοιχειοθετηθεί, με ευκολία και πέραν πάσης αμφισβήτησης, μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος.

Ο Internet Server δεν πρόκειται πάντως, στο άμεσο μέλλον τουλάχιστον, να γίνει άυλο περιουσιακό στοιχείο και έτσι θα εξακολουθήσει να έχει υλική διάσταση, με αποτέλεσμα να μπορεί να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση αν εκπληρώνονται τα παραδοσιακά κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Παρά την αυξανόμενη χρήση των τεχνολογιών του υπολογιστικού νέφους (cloud computing), της εικονικοποίησης (virtualization) και της εικονικής πραγματικότητας (augmented reality) που έχουν κυρίως άυλα χαρακτηριστικά, ο Internet Server δεν μπορεί να είναι λειτουργικός χωρίς την υλικότητα που επιτρέπει την αποθήκευση δεδομένων σε αυτόν και την μετέπειτα επεξεργασία τους για εμπορικούς σκοπούς, κύριους ή βοηθητικούς σε συνάρτηση με την δραστηριότητα της επιχείρησης και την εξυπηρέτηση της διαρκούς λειτουργικότητας των συγκεκριμένων άυλων τεχνολογιών που φιλοξενεί ο server εντός της υποδομής του.

Οι νέες συνθήκες που επικρατούν στο ηλεκτρονικό εμπόριο και στην ψηφιακή οικονομία πρέπει να διερευνώνται συνεχώς για την εύστοχη εξέλιξη της φορολογικής νομοθεσίας. Η φιλοσοφία της φορολόγησης εισοδήματος στο ζήτημα της μόνιμης εγκατάστασης

περιστρέφεται ακόμη γύρω από το κριτήριο της εμπηγμένης εγκατάστασης και της φυσικής παρουσίας, με συνακόλουθο κίνδυνο να μην εντοπίζεται και να μην συλλαμβάνεται μεγάλο ποσοστό φορολογητέας ύλης των πιο εξελιγμένων μορφών του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας. Πολλές ψηφιακές συναλλαγές διαφεύγουν του φορολογικού ελέγχου, καθώς δεν είναι «υλικοποιημένες» ώστε να συνθέσουν μια δομημένη φορολογητέα ύλη. Ο ΟΟΣΑ και η Ευρωπαϊκή Ένωση φαίνεται να επικεντρώνονται στο άμεσο μέλλον στην όσο το δυνατόν πιο σύντομη οριστική καθιέρωση ενιαίου ελάχιστου φορολογικού συντελεστή σε όλες τις δικαιοδοσίες και σταδιακά στο μακροπρόθεσμο μέλλον στο κριτήριο του χρήστη, που δεν έχει σχέση με την έμπηξη και τον τόπο προέλευσης της παροχής της υπηρεσίας ή της παράδοσης του αγαθού, αλλά με το που βρίσκεται αυτός που την χρησιμοποιεί ή που το λαμβάνει. Υπάρχουν πολλά αντικρουόμενα συμφέροντα, ωστόσο οι εργασίες προχωρούν για τη διαμόρφωση μιας νέας διεθνούς φορολογικής αρχιτεκτονικής γενικότερα. Για να γίνει η μετάβαση στη νέα ψηφιακή πραγματικότητα, είναι αναγκαίο το διεθνές φορολογικό δίκαιο (και κατ' επέκταση το ευρωπαϊκό και το ελληνικό φορολογικό δίκαιο), αν όχι να απεμπλακεί από τα «παλιά» εργαλεία, τότε να τα προσαρμόσει, με ακόμη πιο αποτελεσματικό και δίκαιο τρόπο, στη νέα διαρκώς μεταβαλλόμενη πραγματικότητα.

Βιβλιογραφία

- Άρθρο 162 παράγραφο 2 περίπτωση f-bis του ιταλικού Φορολογικού Κώδικα: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getArticoloDetailFromResultList.do?id=%7B4982ED22-641B-4E38-BE88-195BABC58F3D%7D&codiceOrdinamento=200016200000000&idAttoNormativo=%7B31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9%7D>
- Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4697/2019, σελ. 136-139, Available at: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/anaptyxhs-ortho-pap.pdf>
- Αιτιολογική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», σελ. 7. για άρθρο 6 περί Μόνιμης Εγκατάστασης, Available at: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8140632.pdf>
- Αιτιολογική Έκθεση άρθρο 13 ν. 4607/2019, σελ.4: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-astype-eis-synolo.pdf>
- Γεωργιάκη Βαρβάρα, 2016, *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία: ειδική αναφορά στους εταιρικούς μετασχηματισμούς*, Διδακτορική Διατριβή ΑΠΘ, Available at: <https://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/37923?lang=el#page/10/mode/2up>
- Για την εταιρία Netflix γενικά: <https://el.wikipedia.org/wiki/Netflix>
- Εγκύκλιος 2167/2019: https://www.aade.gr/sites/default/files/2019-09/%CE%95.2167_2019.pdf

- Επικυρωμένες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογία και Κεφαλαίου της Ελλάδας με άλλα κράτη: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>
- Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ για το άρθρο 5 περί μόνιμης εγκατάστασης (έκδοση 2017), Available at: [Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- Θεοχαροπούλου Ελένη, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα-Κομοτηνή, 2007
- Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 42-56.
- Θεοχαροπούλου Ελένη, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Θεσσαλονίκη, 2021
- Θεοχαροπούλου Ελένη, Ιανουάριος 2022, *Παγκόσμιος ελάχιστος φόρος 15% - Πυλώνας 2 ΟΟΣΑ*, Εισήγηση στα πλαίσια του μαθήματος Φορολογία και διαδίκτυο – Πληροφοριακά Συστήματα Λογιστικής και Φορολογίας για τις ανάγκες του ΔΠΜΣ «Δίκαιο και Πληροφορική» Τμήμα Εφαρμοσμένης Πληροφορικής ΠΑΜΑΚ και Τμήμα Νομικής ΔΠΘ, Ακαδημαϊκό έτος 2021-2022.
- Μαρουσάκη Σταυρούλα, 30-1-2023, *Υιοθέτηση του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% στην Ε.Ε.*, Άρθρο στο Μηνιαίο Ενημερωτικό Δελτίο ΣΕΒ (Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών) – Ρυθμιστικό Περιβάλλον και Επιχειρήσεις – 30 Ιανουαρίου 2023, Available at:

https://www.sev.org.gr/arthografia_mme/yiothetisi-tou-elachistou-forologikou-syntelesti-15-stin-e-e/

- Νόμος 4984/2022, ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας:
<https://www.taxheaven.gr/law/4984/2022>
- Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ, σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση, 14-12-2022, Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=EN>
- Πανταζόπουλος Πέτρος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, Περιεχόμενο και βασικές έννοιες – Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας*, περιοδικό Επιχείρηση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Απρίλιος 2020, Τεύχος 169, σελ. 341-345, Available at: https://fdmalaw.com/wp-content/uploads/2020/08/Enterprise_4.2020-.pdf
- Πανταζόπουλος Πέτρος, *Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 1η Συνεδρία με Συντονίστρια την κα Μάλλιου Ασπασία, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Πάσσιου Χ. Δήμητρα, *Προς τη θέσπιση ενός παγκόσμιου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών; Οι εξελίξεις σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ*, 15-12-2022, Εισήγηση στο 4ο Συνέδριο Φορολογικό Δίκαιο Φορολογία & Τεχνολογία, 2^η Συνεδρία με Συντονίστρια την κα Θεοχαροπούλου Ελένη, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Παύση ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βασιλείου της Σουηδίας, 2022:
<https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfionion-apofygis-diplis-forologias-tis>

- Πρόταση Οδηγίας ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιριών με σημαντική ψηφιακή παρουσία, 22 Μαρτίου 2018, Available at: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/el/pdf>
- Πρόταση Οδηγίας ΕΕ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών, 22 Μαρτίου 2018, Available at: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/el/pdf>
- Σταυρόπουλος Ιωάννης, www.stplaw.com, 24-2-2021, ΔεφΑθ 145/2021 *Εταιρείες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιχνίμων και στοιχημάτων μέσω διαδικτύου - Ανίσχυρη η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 ως αντίθετη προς το άρθρο ΙΙΙ της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου - Μη υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τη δραστηριότητα που ασκήθηκε στην Ελλάδα*, Available at: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35756/defao-145-2021>
- Συμβούλιο της ΕΕ, Δελτίο τύπου, 12-12-2022, Διεθνής φορολογία: Συμφωνία στο Συμβούλιο για ένα ελάχιστο επίπεδο φορολογίας των μεγαλύτερων εταιρειών, Available at: <https://www.consilium.europa.eu/el/press/press-releases/2022/12/12/international-taxation-council-reaches-agreement-on-a-minimum-level-of-taxation-for-largest-corporations/>
- Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ (Intrasoft International), 1457/2022 ΔΕΦ ΑΘ (830295).
- Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ (Intrasoft International), 1458/2022 ΔΕΦ ΑΘ (830297).
- Φωτεινού Φώτη, capital.gr, 24-5-2022, *Το Netflix καλείται να πληρώσει 55,8 εκατ. ευρώ στην Ιταλία - Οι επιπτώσεις στην Ελλάδα*, Available at:

<https://www.capital.gr/epixeiriseis/3636078/to-netflix-kaleitai-na-plirosei-55-8-ekat-euro-stin-italia-oi-eiptoseis-stin-ellada>

- Χατζηϊωακειμίδου Ε., “*Ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων – Ο ρόλος των ερμηνευτικών σχολίων του Μοντέλου Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΜΣ ΟΟΣΑ)*”, Περιοδικό Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, Τεύχος 10/2006 (Έτος 12^ο), εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 1011-1016, Available at: https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/LAW155/%CE%A7%CE%B1%CF%84%CE%B6%CE%B7%CE%B9%CF%89%CE%B1%CE%BA%CE%B5%CE%B9%CE%BC%CE%AF%CE%B4%CE%BF%CF%85_%20%CE%97%20%CE%B5%CF%81%CE%BC%CE%B7%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CE%B1%20%CF%84%CF%89%CE%BD%20%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB.%20%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD.pdf
- Bolmstrand Sara and Christensen My, Deloitte Sweden., *Server can be considered a permanent establishment*, 20-12-2018., Available at: <https://www.taxathand.com/article/10809/Sweden/2018/Server-can-be-considered-a-permanent-establishment>
- Carrraud Simmon, Rosemain Mathieu and Thomas Leigh, Reuters, *Google to pay \$1 billion in France to settle fiscal fraud probe*, 12-9-2019, Available at: <https://www.reuters.com/article/us-france-tech-google-tax-idUSKCN1VX1SM>
- Chadha Ashish, *Bearing of Human Presence on constitution of a Fixed Place Permanent Establishment in Digital Economy*, 26-5-2022, Available at: <https://itatonline.org/digest/articles/bearing-of-human-presence-on-constitution-of-a-fixed-place-permanent-establishment-in-digital-economy/>
- Clivati Luca, LinkedIn, 24-5-2022, *Digital economy: Netflix Italian Dispute - the first audit that can lead to wider inspections in the UK and EU?*, Available at:

<https://www.linkedin.com/pulse/digital-economy-netflix-italian-dispute-first-audit-luca-clivati/?trackingId=YqUrHxiiQNizx7Eq12cEiw%3D%3D>

- Eduardo Martinez-Matosas and Luis Cuesta, Gomez – Acebo & Pombo, *Spanish Tax Alert - The Dell Case - Spanish subsidiary considered a permanent establishment*, November 2015, Available at: <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/the-dell-case-spanish-subsidiary-considered-a-permanent-establishment.pdf>
- Gupta Ujjwala , Suolaw, *Tax Series: Chapter 3: Tax Challenges Arising In Indian Digital Economy*, 5-12-2022, Available at: <https://www.suolaw.com/tax-challenges-arising-in-indian-digital-economy-with-respect-to-economic-activities-by-cross-border-multi-national-companies/>
- Hamilton Asher Isobel, Business Insider, 21-1-2020, *Trump and Macron declared a ceasefire on the escalating trade war over France's anti-tech tax*, <https://www.businessinsider.com/trump-macron-agree-ceasefire-tariffs-french-digital-tax-2020-1>
- Jokinen Kim and Nilsson Lukas, *Server holdings may entail a permanent establishment*, 25-2-2019, Available at: <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/server-holdings-may-entail-a-permanent-establishment>
- Karundia Ashish CA, *Permanent Establishment: The Continuing Conundrum*, 31-12-2015., Available at: https://itatonline.org/articles_new/permanent-establishment-the-continuing-conundrum/
- Levine J. Howard, 14-4-2020, *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response*, δημοσιευμένο στο περιοδικό Tax Management International Journal, Available at: <https://www.robertsandholland.com/publication-page?itemid=105>

- Loh Alexander, KPMG Frankfurt Germany, *Germany: 251. Lower Court Sees Server as Permanent Establishment*, 22-05-2002, Available at: <https://www.mondaq.com/germany/corporate-tax/16168/251-lower-court-sees-server-as-permanent-establishment>
- Morris Ian, 17-2-2017, *'Tax The Robots' Says Bill Gates*, <https://www.forbes.com/sites/ianmorris/2017/02/17/tax-the-robots-says-bill-gates/?sh=26d6be651096>
- Newmoney, Newsroom, *Netflix: Πώς εξαφανίζει τα κέρδη του – η εντυπωσιακή λογιστική πυραμίδα*, 15-1-2020, Available at: <https://www.newmoney.gr/roh/palmos-oikonomias/epixeiriseis/netflix-pos-exafanizi-ta-kerdi-tou-i-entiposiaki-logistiki-piramida/>
- OECD, Final Report: «*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*», 19 Dec. 2005, Available at: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>
- OECD (2012), “*Commentary on Article 5: Concerning the definition of permanent establishment*”, in Model Tax Convention on Income and on Capital., έκδοση 2010 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264175181-39-en#page24
- OECD, (2019), Article 3, “*General Definitions*”, 2017, in Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_c7009d0e-en#page1

- OECD (2019). “Article 5 Permanent establishment”, in Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1
- OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Available at: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- OECD, *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD (2020), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Greece 2020 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information Tax Purposes, OECD Publishing Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-greece-2020-second-round_8279749f-en#page1
- OECD 20-12-2021, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>
- OECD, 2021, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en#page1

- OECD, 20-12-2022, *Further progress on two-pillar solution: OECD releases consultation document on the withdrawal of digital service taxes and other relevant similar measures under Pillar One and an implementation package for Pillar Two*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/further-progress-on-two-pillar-solution-oecd-releases-consultation-document-on-the-withdrawal-of-digital-service-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-pillar-one-and-an-implementation-package-for-pillar-two.htm>
- OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris, Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-first-edition_1e0e9cd8-en#page1
- OECD 18-1-2023, *Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>
- OECD, 24-1-2023, *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft Multilateral Convention provisions on digital services taxes and other relevant similar measures under Amount A of Pillar One*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-multilateral-convention-provisions-on-digital-services-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-amount-a-of-pillar-one.htm>
- OECD, 30-1-2023, *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the design elements of Amount B under Pillar One relating to the simplification of transfer pricing rules*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-design->

[elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm](#)

- OECD, 2/2/2023, *International tax reform: OECD releases technical guidance for implementation of the global minimum tax*, Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm>
- OECD, Action 7 BEPS, Permanent Establishment Status: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>
- OECD, BEPS Actions: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- OECD, Plibrary, για όλες τις επίσημες εκδόσεις και αναθεωρήσεις της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου καθώς και για τις εκδόσεις των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ επί των σχετικών άρθρων της Πρότυπης Σύμβασης: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en
- Office of the United States Trade Representative, 21-10-2021, *USTR Welcomes Agreement with Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom on Digital Services Taxes*, Available at: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/october/ustr-welcomes-agreement-austria-france-italy-spain-and-united-kingdom-digital-services-taxes>
- Orbitrax Sweden, *Advance ruling on whether a computer server and software operating from it creates a PE in Sweden* — *Orbitax Tax News & Alerts*, 2-12-2013., Available at: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Advance-ruling-on-whether-a-co-3650>

- RIZZO, Benjamin and DANDEA, Petru, Sorin. (2022) *Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Ψηφιακή φορολόγηση» (διερευνητική γνωμοδότηση κατόπιν αιτήματος της Τσεχικής Προεδρίας)*, eur-lex.europa.eu. Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AE2060&from=EN>
- Tptguidelines, *Spain vs Dell, June 2016, Supreme Court, Case No. 1475/2016*, Available at: <https://tptguidelines.com/spain-vs-dell-june-2016-supreme-court-case-no-14752016-2/>
- Vergnat Antoine and Desmonts Romain, 11-2-2020, *Despite Appeals Win, Google Agrees to Eur IB Settlement to Avoid Criminal Prosecution*, <https://www.mwe.com/insights/france-despite-appeals-win-google-agrees-to-eur-1b-settlement-to-avoid-criminal-prosecution/>