



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ



ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΡΑΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ
ΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΑΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
(Δ.Π.Μ.Σ.)
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Διπλωματική Εργασία
του
Γκούρα Στέργιου

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

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος, 2023

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Στέργιος Γκούρας

Πτυχίο Νομικής Σχολής, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, 2020

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για τη μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του
Διαπανεπιστημιακού Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών
«Δίκαιο και Πληροφορική»

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Δρ. Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, Καθηγήτρια Νομικής
Σχολής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης

Εγκρίθηκε από την Τριμελή Εξεταστική Επιτροπή στις 20/10/2023.

Θεοχαροπούλου Ελένη: Καθηγήτρια (Επιβλέπουσα)

Μαστροκόστας Χρήστος: Καθηγητής (Μέλος)

Σταυρόπουλος Αντώνιος: Αναπληρωτής Καθηγητής (Μέλος)

Στέργιος Γκούρας

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	4
Πρόλογος.....	5
Εισαγωγή	7
Ηλεκτρονικό Εμπόριο και Ψηφιακή Οικονομία	10
Συμβιβάζονται οι Θεμελιώδεις Αρχές του Φορολογικού Δικαίου με την Ψηφιακή Οικονομία;	13
Το Εισόδημα ως Αντικείμενο της Φορολογίας Παρόχων Τυχερών Παιγνίων.....	21
Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα – Σύνδεση με Τυχερά Παίγνια	25
Μέρος Πρώτο: Γενικά για την Φορολογία Παρόχων Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου	26
1.1. Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και Παροχή Τυχερών Παιγνίων	26
1.2. Μόνιμη Εγκατάσταση – Θεωρητική Ανάλυση των Επιμέρους Στοιχείων της	34
1.3. Ειδική Αναφορά στην Υπόθεση Pipeline	42
1.4. Η Νομιμότητα της Παροχής Τυχερών Παιγνίων Μέσω Διαδικτύου υπό το Πρίσμα της Ευρωπαϊκής Νομοθεσίας και Νομολογίας.....	43
1.5. Αποφάσεις ΣτΕ ως προς την Νομιμότητα της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας των Τυχερών Παιγνίων	54
1.6. Τυχερά Παίγνια – Ορισμός και Παράμετροι	60
Μέρος Δεύτερο: Ειδικότερα για την Φορολογία Παρόχων Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου	60
2.1. Οι Διαχρονικές Νομοθετικές Μεταβολές στον Τομέα των Τυχερών Παιγνίων στην Ελλάδα – Το Ισχύον Καθεστώς	60
2.2. Internet Server και Ιστότοπος ως Μόνιμη Εγκατάσταση - Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο (Ν. 4002/2011).....	74
2.3. Νομολογία Ελληνικών Δικαστηρίων για τα Τυχερά Παίγνια (Υπέρ της Εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας)	100
2.4. Νομολογία Ελληνικών Δικαστηρίων για τα Τυχερά Παίγνια (Υπέρ της Εφαρμογής του Κριτηρίου της Οικειοθελούς Υπαγωγής).....	111
Συμπέρασμα.....	115
Βιβλιογραφία	116

Ευχαριστίες

Καθώς η φοίτησή μου στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δίκαιο και Πληροφορική» φτάνει στο τέλος της, θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο την Διευθύντρια του Προγράμματος, όσο και το υπόλοιπο Διδακτικό Προσωπικό, για την ποιότητα των μαθημάτων και τις γνώσεις που μου μεταλαμπαδευσαν.

Η παρούσα διπλωματική εργασία δεν θα ήταν εφικτό να εκπονηθεί, χωρίς την πολύτιμη βοήθεια της Επιβλέπουσας Καθηγήτριάς μου, κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου. Καθ' όλη την διάρκεια της συγγραφής της εργασίας, η συνεργασία και η επικοινωνία μαζί της ήταν άψογη, ενώ η ίδια η κυρία Θεοχαροπούλου στάθηκε πολύτιμη αρωγός της προσπάθειάς μου, μέσω της παροχής διδακτικού υλικού, αλλά και με την παροχή συμβουλών και κατευθυντηρίων γραμμών.

Κλείνοντας, δεν θα μπορούσα να μην ευχαριστήσω την οικογένειά μου, τους φίλους μου και τη Μυρτώ για την συνεχή εμπύχωση, ενθάρρυνση και υποστήριξή τους προκειμένου να εκπληρώσω με επιτυχία το δύσκολο αυτό εγχείρημα.

Πρόλογος

Το 2023 φαίνεται πως θα ξεπεραστεί το ιστορικό ρεκόρ πονταρισμάτων και ακαθάριστων εσόδων του νόμιμου τζόγου στην Ελλάδα που επιτεύχθηκε το 2022. Από τις αρχές του τρέχοντος έτους, οι Έλληνες ποντάρουν 97 εκατομμύρια ευρώ καθημερινά στα τυχερά παιχνίδια, σε σύγκριση με τα 72 εκατομμύρια ευρώ που ποντάρizαν πέρυσι, μια αύξηση περίπου 35%. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Επιτροπής Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (ΕΕΕΠ) για το διάστημα Ιανουαρίου - Απριλίου του 2023, οι Έλληνες πόνταραν στα νόμιμα τυχερά παιχνίδια, όπως ο ΟΠΑΠ, τα Λαχεία, ο Ιππόδρομος, τα διαδικτυακά και το καζίνο, το ποσό των 11,6 δισεκατομμυρίων ευρώ, σε σύγκριση με τα 8,6 δισεκατομμύρια ευρώ που είχαν ποντάρει το αντίστοιχο τετράμηνο του 2022.

Από τα 11,6 δισ. του συνολικού τζίρου, τα 8,695 δισ. ευρώ προήλθαν από τον ηλεκτρονικό τζόγο (αθλητικό στοίχημα και παιχνίδια καζίνο). Η διεξόδυση του ηλεκτρονικού τζόγου είναι εντυπωσιακή, αν λάβουμε υπόψη ότι πριν από επτά χρόνια ο συνολικός όγκος πονταρισμάτων σε παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου δεν υπερέβαινε τα 2 δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ πλέον έχει υπερτετραπλασιαστεί. Η πανδημία βοήθησε στην εξάπλωσή του, αλλά πλέον ο ηλεκτρονικός τζόγος κάνει άλματα σε όλες τις αγορές, καθώς η τεχνολογία απλουστεύει τη ζωή των χρηστών και καθιστά ευχερέστερη όσο ποτέ άλλοτε την πρόσβασή τους σε κάθε είδους τυχερά παίγνια. Η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (ΕΕΕΠ) έχει ήδη αδειοδοτήσει 16 εταιρείες που δραστηριοποιούνται στα online τυχερά παιχνίδια, και σύντομα αναμένεται να γίνουν 17¹.

Με βάση τα στοιχεία αυτά γίνεται αντιληπτό πως τα τυχερά παίγνια – και ιδιαίτερα αυτά που παρέχονται μέσω διαδικτύου – αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της ελληνικής οικονομίας και φυσικά μία από τις σπουδαιότερες πηγές εσόδων, μέσω της φορολόγησης τόσο των ίδιων των παικτών, όσο και των εταιρειών παρόχων.

Παράλληλα, αποτελεί και ένα ζήτημα με νομικές προεκτάσεις, καθώς υπήρξαν κατά καιρούς προσπάθειες νομικής ρύθμισης της αγοράς τυχερών παιγνίων μέσω

¹ Περισσότερες πληροφορίες διαθέσιμες σε: https://www.businessdaily.gr/agores/89283_oi-ellines-ston-pyreto-toy-tzogoy-pontaroy-n-shedon-100-ekat-tin-imera και σε: <https://www.moneyreview.gr/business-and-finance/business/109140/tychera-paignia-ayxisi-ston-tziro-to-proto-dimino/>

διαδικτύου, εν όψει και των τεχνολογικών εξελίξεων στο πεδίο, οι οποίες διευκόλυναν και απλοποίησαν την διασυνοριακή ανάπτυξη σχετικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Βέβαια, εκκρεμούν ακόμη σε ανώτατο δικαστηριακό επίπεδο (Συμβούλιο της Επικρατείας), ενώ έχουν ήδη εκδοθεί αποφάσεις ελληνικών και ευρωπαϊκών δικαστηρίων, υποθέσεις που ανέκυψαν από την εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής και ιδιαίτερα από το ζήτημα της δυνατότητας φορολόγησης των παρόχων, με βάση τις προβλέψεις της εσωτερικής νομοθεσίας και των διεθνών συνθηκών.

Για αυτούς τους λόγους, λοιπόν, με την παρούσα εργασία θα αναπτυχθεί αναλυτικά και από πολλαπλές παραμέτρους το θέμα της φορολογίας παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Αρχικά, θα εξεταστεί το ζήτημα με ποιον τρόπο σε κλάδους της σύγχρονης οικονομίας δύνανται να αποτυπωθούν οι κλασικές αρχές του φορολογικού δικαίου, αλλά και κατά πόσο παραδοσιακές έννοιες, όπως το εισόδημα και η μόνιμη εγκατάσταση, επηρεάζονται από τις σύγχρονες τεχνολογικές εξελίξεις.

Επίσης, προσεγγίζεται το ζήτημα από την σκοπιά ευρωπαϊκής νομοθεσίας και νομολογίας, υπό το πρίσμα σημαντικών νομοθετικών και νομολογιακών εξελίξεων, ενώ αναδεικνύεται ο καταλυτικός ρόλος των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της συμβολής του Οργανισμού Οικονομικής Σταθερότητας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) στη διεθνή νομοθετική σύγκλιση.

Τέλος, αναπτύσσονται και οι σχετικές επιμέρους εξελίξεις στη χώρα μας, τόσο σε επίπεδο νομοθετικό, όσο και σε νομολογιακό. Πιο συγκεκριμένα, θα αναλυθεί η ιστορική πορεία της νομοθεσίας περί των τυχερών παιγνίων, ενώ θα αναπτυχθεί και η κρίσιμη νομολογία, ιδίως περί ζητημάτων όπως η νομιμότητα της άσκησης της εν προκειμένω επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά και της δυνατότητας φορολόγησης των αλλοδαπών επιχειρήσεων με κριτήρια όπως η μόνιμη εγκατάσταση, σε συνάρτηση και με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Εισαγωγή

Η αγορά τυχερών παιχνιδιών σε διαδικτυακό περιβάλλον αναπτύσσεται με ταχείς ρυθμούς και αποτελεί το πιο δυναμικά αναπτυσσόμενο τμήμα της συνολικής αγοράς τυχερών παιχνιδιών. Μόνο το έτος 2008, τα έσοδα από την αγορά αυτή υπερέβησαν τα 6,16 δισεκατομμύρια ευρώ². Οι μονοπωλιακές εταιρείες συχνά είχαν την άδεια να παρέχουν υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε διαδικτυακό περιβάλλον, ενώ ορισμένα κράτη μέλη με μονοπωλιακά καθεστώτα³ αποφάσισαν σταδιακά να ανοίξουν τις αγορές τους για τις υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων σε διαδικτυακό περιβάλλον.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι το αθλητικό στοίχημα, σε αντίθεση με άλλες μορφές τυχερών παιχνιδιών, υπόκειται σε λιγότερο αυστηρά καθεστώτα άδειας σε ορισμένες εθνικές ρυθμιστικές πρακτικές. Η ανάπτυξη του διαδικτύου και η αυξημένη προσφορά τυχερών παιχνιδιών σε διαδικτυακό περιβάλλον έχουν δημιουργήσει δυσκολίες στη συνύπαρξη διαφορετικών εθνικών ρυθμιστικών προσεγγίσεων.

Οι προκλήσεις που προκύπτουν από τη συνύπαρξη αυτών των διαφορετικών ρυθμιστικών προσεγγίσεων είναι εμφανείς από τον αριθμό των προδικαστικών αποφάσεων του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που έχουν εκδοθεί σε αυτόν τον τομέα, καθώς και από την ανάπτυξη σημαντικών "γκρίζων"⁴ και παράνομων αγορών στο διαδίκτυο σε κράτη μέλη. Η επιβολή εθνικών κανόνων αντιμετωπίζει πολλές προκλήσεις και έχει θέσει το ζήτημα της πιθανής ανάγκης για ενισχυμένη διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων εθνικών αρχών, ή για άλλες μορφές δράσης.

² Υπάρχουν περιορισμένα διαθέσιμα στοιχεία για τα τυχερά παιχνίδια σε απευθείας σύνδεση. Τα στοιχεία αυτά, που προήλθαν από το H2 Gambling Capital, είναι εκτιμήσεις που βασίζονται κυρίως σε στοιχεία τα οποία δημοσιοποιούνται από ρυθμιστικές αρχές, μονοπώλια και εταιρείες. Περαιτέρω κατευθύνσεις και δεδομένα χορηγήθηκαν επίσης σε εμπιστευτική βάση (στοιχεία 2008). Το H2 Gambling Capital αξιολόγησε επίσης την κατάσταση στα κράτη μέλη στα οποία παρείχαν υπηρεσίες φορείς εκμετάλλευσης και δεν υπάρχουν πρωτογενείς διαθέσιμες πληροφορίες. Για περισσότερες λεπτομέρειες αναφορικά με τα στοιχεία αυτά βλέπε: http://ec.europa.eu/internal_market/services/gambling_en.htm.

³ Η Επιτροπή γνωρίζει ότι σε αρκετά κράτη μέλη, ορισμένες υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας σύνδεση ρυθμίζονται σε περιφερειακό επίπεδο.

⁴ Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να περιγράψει αγορές στις οποίες δεόντως αδειοδοτημένες σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη επιχειρήσεις προσφέρουν υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας σύνδεση χωρίς να έχουν ειδική προς το σκοπό αυτό άδεια βάσει της αντίστοιχης εθνικής νομοθεσίας. Αντίθετα, ο όρος παράνομη ή μαύρη αγορά χρησιμοποιείται για να περιγράψει αγορές στις οποίες μη αδειοδοτημένες επιχειρήσεις επιδιώκουν να παράσχουν υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας σύνδεση.

Επιπλέον, πάνω από το 85% των 14.823 ενεργών δικτυακών τόπων τυχερών παιχνιδιών στην Ευρώπη λειτουργούν χωρίς άδεια⁵.

Σήμερα, οι υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας σύνδεση είναι διαδεδομένες και ευρέως χρησιμοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με αυξανόμενη οικονομική σημασία. Αντιπροσωπεύουν το ταχύτερα αναπτυσσόμενο τμήμα της αγοράς τυχερών παιχνιδιών, καταλαμβάνοντας περίπου το 7,5% των συνολικών ετήσιων εσόδων της αγοράς το 2008, και η προβλεπόμενη ανάπτυξή της ήταν να διπλασιαστεί έως το 2013.

Ωστόσο, η ρυθμιστική πλευρά για τα τυχερά παιχνίδια διαφέρει σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Ενώ σε ορισμένες χώρες περιορίζεται ή ακόμα και απαγορεύεται η προσφορά ορισμένων τυχερών παιχνιδιών, σε άλλες οι αγορές είναι πιο ανοικτές. Αρκετά κράτη μέλη έχουν αναθεωρήσει πρόσφατα τη νομοθεσία τους ή έχουν ξεκινήσει διαδικασίες αναθεώρησης λόγω της αύξησης των υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας σύνδεση.

Η εμφάνιση του διαδικτύου και η γρήγορη ανάπτυξη των δυνατοτήτων συμμετοχής σε τυχερά παιχνίδια μέσω αυτού, σε συνδυασμό με τις διαφορετικές εθνικές νομοθεσίες, έχουν οδηγήσει στην αύξηση της νόμιμης προσφοράς υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών σε ορισμένα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁶.

Το αναπτυσσόμενο φαινόμενο του ηλεκτρονικού εμπορίου και η αυξανόμενη σημασία της ψηφιακής οικονομίας έχουν αναδείξει την ανεπάρκεια του κλασικού φορολογικού συστήματος για την προσαρμογή στη σύγχρονη εποχή. Η αρχή της εδαφικότητας κυριαρχεί στο φορολογικό δίκαιο, με αποτέλεσμα να είναι απαραίτητη η φορολόγηση των εισοδημάτων με βάση το εδαφικό στοιχείο. Η φυσική παρουσία, δηλαδή, της εταιρίας είναι σημαντική προϋπόθεση για τη φορολόγηση των εσόδων της. Οι έννοιες της έδρας και του τόπου προέλευσης των εσόδων έχουν την ίδια σημασία και στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Παρόλα αυτά, παρατηρείται ότι αυτή η προσαρμογή δεν είναι επαρκής για να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά η φορολόγηση των ψηφιακών επιχειρήσεων. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο συχνά απουσιάζει η φυσική παρουσία και η

⁵ Cyber-criminality in Online Gaming, White Paper by CERT-LEXSI, (Laboratoire d'Expertise en Securite Informatique), Ιούλιος 2006.
http://www.lexsi.com/telecharger/gambling_cybercrime_2006.pdf.

⁶ COM(2011) 128 τελικό / «Πράσινη Βίβλος για τα τυχερά παιχνίδια σε απευθείας σύνδεση στην εσωτερική αγορά», διαθέσιμη σε: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011DC0128&from=ET>.

υλική ύπαρξη των εταιριών, επιτρέποντάς τους να λειτουργούν από οποιαδήποτε τοποθεσία ανεξάρτητα από την έδρα τους.

Μία τέτοια χαρακτηριστική περίπτωση απετέλεσε και η φορολόγηση των παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Με αφορμή αυτήν, ετέθη εντόνως το ζήτημα της δυσκολίας υποστήριξης, με βάση τουλάχιστον τις ρυθμίσεις που ίσχυαν πριν την τροποποίηση από τον ν. 4635/2019 του ν. 4002/2011, της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των εν λόγω αλλοδαπών επιχειρήσεων, προκειμένου να συντρέχει κυριαρχική αρμοδιότητα της χώρας μας να φορολογήσει εισοδήματα που συνδέονται με το έδαφός της.

Σημειώνεται ότι, βάσει του άρθρου 50 παρ. 12 του νόμου 4002/2011, οι εταιρίες που παρέχουν τυχερά παιχνίδια μέσω διαδικτύου και είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΕΟΧ, και διαθέτουν σχετική άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, μπορούσαν να συνεχίσουν να παρέχουν αυτές τις υπηρεσίες κατά τη μεταβατική περίοδο μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού που αφορούν το διαδικτυακό στοίχημα και τη χορήγηση των σχετικών αδειών, μόνον εάν υποβληθούν εθελούσια και αμέσως στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45-50 του νόμου 4002/2011, αναδρομικά σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Το άρθρο 50 παρ. 12 τροποποιήθηκε με τον νόμο 4635/2019 (άρθρο 201 αυτού), σύμφωνα με το οποίο οι διατάξεις της εν λόγω παραγράφου 12 εφαρμόζονται αποκλειστικά σε νομικά πρόσωπα που είχαν υποβληθεί στο μεταβατικό καθεστώς έως τις 31 Δεκεμβρίου 2011 και ισχύουν για κάθε νομικό πρόσωπο που υποβάλλεται σε αυτό, μέχρι να του χορηγηθεί η άδεια λειτουργίας σύμφωνα με το άρθρο 45 ή να του επιβληθεί υποχρέωση να σταματήσει την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου στην Ελληνική Επικράτεια, ανάλογα με το ποια από τις δύο γίνει πραγματικότητα νωρίτερα. Εγείρεται επίσης ζήτημα εάν η εθελούσια δήλωση των εν λόγω επιχειρήσεων είναι επαρκής για να ανακαταλείψει τη φορολογική αρμοδιότητα των κρατών, ειδικά όταν η ξένη εταιρία έχει έδρα σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει συνθήκη αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος, με την οποία έχει κατανεμηθεί, με υπερνομοθετική ισχύ, η φορολογική αρμοδιότητα των συμβαλλόμενων κρατών⁷.

⁷ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 42-56.

Στο πλαίσιο, λοιπόν, της παρούσας εργασίας, επιχειρείται να εξετασθεί το ως άνω περιγραφόμενο ζήτημα τόσο σε ένα γενικότερο πλαίσιο, δηλαδή της ύπαρξής του σε μία ψηφιοποιημένη οικονομία αλλά και της νομιμότητας λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας της παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με αναφορές στην σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Έπειτα, εξετάζονται επιμέρους ζητήματα που συνοδεύουν ως παρακολουθήματα την δραστηριότητα αυτή, όπως τέτοια αποτελούν οι έννοιες του εισοδήματος και της μόνιμης εγκατάστασης, ιδωμένες όμως υπό το πρίσμα της ψηφιακής οικονομίας.

Τέλος, σε ό,τι αφορά το ιδιαίτερα κρίσιμο ζήτημα της μόνιμης εγκατάστασης, αναλύεται τόσο σε θεωρητικό επίπεδο, όσο και σε νομολογιακό επίπεδο, η δυνατότητα στοιχειοθέτησης τέτοιας από έναν διακομιστή διαδικτύου ή έναν ιστότοπο, στο πλαίσιο και της νεότερης ελληνικής νομοθεσίας και νομολογίας για τους παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου.

Ηλεκτρονικό Εμπόριο και Ψηφιακή Οικονομία

Στις μέρες μας, η ταχύτατη ανάπτυξη και διάδοση του ηλεκτρονικού εμπορίου και των συναφών με αυτό συναλλαγών, δημιούργησε σημαντικά ζητήματα, ενώ κινητοποίησε και τα ίδια τα κράτη, τα οποία αντιλήφθηκαν τόσο τον όγκο τέτοιων επιχειρηματικών πρακτικών, όσο και τις προκλήσεις που αυτές δύνανται να δημιουργήσουν, σε ό,τι αφορά το πεδίο της αποτελεσματικής επιβολής φορολογίας, αλλά και της αποτροπής φαινομένων φοροδιαφυγής.

Πλέον, με την ολοένα και εντονότερη παρουσία των ηλεκτρονικών συναλλαγών στην οικονομική καθημερινότητα, ετέθησαν υπό αμφισβήτηση οι παραδοσιακές αρχές του φορολογικού δικαίου, όπως για παράδειγμα αυτή της εδαφικότητας του φόρου, οι οποίες ήταν προσαρμοσμένες και προορισμένες για μια εντελώς διαφορετική οικονομική πραγματικότητα.

Η ίδια η φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι αυτή που θέτει δυσκολίες στη φορολόγηση και «αστυνόμευσή» του. Εξάλλου, το ίδιο είναι παράγωγο της καινοφανούς αυτής πραγματικότητας και αξιοποιεί τους «διαδρόμους» που του

παρέχουν οι νέες τεχνολογίες και επικοινωνίες, ενώ αφορά όλων των ειδών τις υπηρεσίες και τα αγαθά.

Στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου διεξάγονται πάρα πολλές δραστηριότητες, όπως για παράδειγμα η εκμετάλλευση πνευματικών έργων, οι ηλεκτρονικοί πλειστηριασμοί, η διαφήμιση, η πρόσβαση σε αρχεία και βάσεις δεδομένων, τραπεζικές υπηρεσίες για διεκπεραίωση ηλεκτρονικών συναλλαγών μέσω διαδικτύου, η διαδικτυακή τηλεφωνία και οι τηλεδιασκέψεις. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο, δηλαδή, περιλαμβάνονται οι ηλεκτρονικά διενεργούμενες συναλλαγές, οι οποίες πραγματοποιούνται είτε μέσω ενός καθολικά προσβάσιμου δικτύου, όπως το διαδίκτυο, είτε μέσω κλειστών δικτύων που λειτουργούν βάσει «ιδιόκτητου πρωτοκόλλου».

Στο ανοικτό δίκτυο έχει πρόσβαση οποιοσδήποτε πολίτης διαθέτει τα απαραίτητα τεχνικά μέσα, ενώ κλειστό δίκτυο είναι αυτό στο οποίο η αποδοχή συγκεκριμένων κανόνων και διατυπώσεων είναι απαραίτητος όρος για τη συμμετοχή σε αυτό⁸.

Συμπερασματικά, το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι αυτό το οποίο αφορά την προσφορά και ζήτηση αγαθών και υπηρεσιών που διενεργείται εξ αποστάσεως με ηλεκτρονικά μέσα⁹, αντί των μέχρι πρότινος συμβατικών, όπως για παράδειγμα τα γραφεία¹⁰.

Ευρύτερη έννοια σε σχέση με αυτή του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι αυτή της ψηφιακής οικονομίας. Ψηφιακή οικονομία είναι από τη μια η διευρυμένη χρήση των τεχνολογιών της πληροφορικής, όπως τα διάφορα λογισμικά και εφαρμογές, αλλά και των τηλεπικοινωνιών, ενώ από την άλλη ψηφιακή οικονομία είναι και οι συνέπειες όλων αυτών στο σύνολο της οικονομικής ζωής¹¹.

Ο ίδιος ο ΟΟΣΑ με βάση την έκθεσή του για την Δράση 1 του Σχεδίου Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) επισημαίνει ότι η απόσταση μεταξύ της επιχειρησιακής υποδομής και του αγοράζοντος κράτους, όπως επίσης και η εκπλήρωση σημαντικής μερίδας πωλήσεων από μια απομακρυσμένη θέση, αλλά και η δυνατότητα

⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 12-14, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57.

¹⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 48.

¹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.57 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

για απασχόληση του ελάχιστου δυνατού προσωπικού, δημιουργεί πρόσφορο έδαφος και ευκαιρίες για φοροαποφυγή.

Επιπλέον, το ισχύον φορολογικό σύστημα αμφισβητήθηκε, καθώς η εφαρμογή των παραδοσιακών κανόνων φορολογίας των επιχειρήσεων στην ψηφιακή οικονομία οδήγησε στην ύπαρξη αναντιστοιχίας μεταξύ του τύπου φορολόγησης και του τύπου δημιουργίας αξίας. Για την αντιστροφή αυτής της αδικίας, επιδιώκεται πλέον ξεκάθαρα η φορολόγηση του εισοδήματος στον τόπο στον οποίο αυτό δημιουργείται¹², με τον στόχο να είναι η διαμόρφωση ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Στο επίκεντρο, δηλαδή, τίθεται να εμποδίζεται η τεχνητή εκτροπή του εισοδήματος σε χώρες «φορολογικούς – παραδείσους», που δεν συνεισφέρουν στην δημιουργία αξίας, αλλά και η συνακόλουθη φοροαποφυγή, όπως επίσης να φορολογείται ο πλούτος στον τόπο στον οποίο παράγεται.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει προσδώσει μια νέα και διαφορετική φυσιογνωμία σε πολλές επιχειρήσεις, οι οποίες αναπτύσσουν την οργάνωσή τους με έναν εντελώς νέο μέχρι πρότινος τουλάχιστον τρόπο και διεξάγουν την πλειοψηφία των συναλλαγών τους ηλεκτρονικά.

Χαρακτηριστικό του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι η αξιοποίηση του διαδικτύου. Μέσω των ποικίλων ιστοσελίδων, παρέχονται σημαντικά στοιχεία για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία εκδηλώνει το ενδιαφέρον του ο πελάτης, ενώ παράλληλα υποβάλλονται παραγγελίες που εκτελούνται ηλεκτρονικά. Δεν μεσολαβεί, δηλαδή, φυσική συναλλαγή μεταξύ πελάτη και επιχείρησης¹³.

Με την «εισβολή» των νέων τεχνολογιών, ο ΟΟΣΑ επεσήμανε πως στην επιφάνεια ανήλθαν νέα εταιρικά μορφώματα, οι λεγόμενες και «ψηφιοποιημένες επιχειρήσεις». Αυτές συλλέγουν και εμπορεύονται δεδομένα των ίδιων των χρηστών τους, τα οποία και αξιοποιούν σε προσωποποιημένες διαφημιστικές εκστρατείες και παραχωρούν διαφημιστικό χώρο σε τρίτες επιχειρήσεις, ώστε να προωθήσουν τα προϊόντα τους. Επίσης, παραχωρούν αποκλειστικά ψηφιακές υπηρεσίες, στις οποίες το διαδίκτυο δεν διαδραματίζει απλώς τον ρόλο του μέσου, αλλά του χώρου στον οποίο εκτελείται η συναλλαγή. Παράλληλα, δεν υπάρχει απτή φυσική παρουσία τους σε ένα

¹² 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.

¹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 23.

κράτος, παρά την δραστηριοποίησή τους σε αυτό και την προσέγγιση του σχετικού κοινού, ενώ στηρίζονται κυρίως σε άυλα περιουσιακά στοιχεία¹⁴.

Τέτοια χαρακτηριστικά είναι ίδιον διαδικτυακών κολοσσών, όπως η Google, αλλά και οι «παίκτες» στον χώρο των μέσων κοινωνικής δικτύωσης. Αυτές οι εταιρείες δημιουργούν την αξία τους μέσω της συμμετοχής και των δεδομένων των χρηστών, που συνεισφέρουν στην αύξηση της αναγνωρισιμότητας της εταιρείας στην αγορά¹⁵ και στην «επιβολή» της στον ανταγωνισμό. Έτσι ακριβώς λειτουργούν τα επιχειρηματικά μοντέλα των διαδικτυακών αγορών και των κολοσσών της κοινωνικής δικτύωσης¹⁶.

Συμβιβάζονται οι Θεμελιώδεις Αρχές του Φορολογικού Δικαίου με την Ψηφιακή Οικονομία;

Ακριβώς λόγω του εξαιρετικά σημαντικού ρόλου και χώρου που καταλαμβάνουν πλέον το ηλεκτρονικό εμπόριο και η ψηφιακή οικονομία, τίθενται εν αμφιβολία οι κλασικές αρχές της φορολογίας των εταιρειών. Πλέον, ό,τι θεωρούνταν ως δεδομένο, τίθεται υπό αμφισβήτηση, καθώς επιτακτική ανάγκη είναι πλέον να προσαρμοστούν οι θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής επιστήμης στο νέο τοπίο που διαμορφώνεται λόγω της εξάπλωσης της ψηφιακής οικονομίας. Μία χαρακτηριστική περίπτωση είναι η αρχή της εδαφικότητας του φόρου¹⁷.

Στον τομέα του φορολογικού δικαίου ισχύει η αρχή της εδαφικότητας του φόρου. Το πεδίο εφαρμογής των φόρων καθορίζεται παραδοσιακά από διάφορες πτυχές: α) το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή τη φορολογητέα ύλη (*ratione materiae*),

¹⁴ 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 vo 4., <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> .

¹⁵ 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> .

¹⁶ 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> .

¹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.51.

β) το υποκείμενο του φόρου (*ratione personae*), γ) τον χρόνο εφαρμογής του φόρου (*ratione temporis*) και δ) την εδαφική εφαρμογή του φόρου (*ratione loci*). Η αρχή της εδαφικότητας απαντά στο ερώτημα αναφορικά με το ποιο είναι το κράτος που έχει την αρμοδιότητα να επιβάλει φόρο. Η εδαφική εφαρμογή του φόρου είναι κρίσιμη για τον καθορισμό του ποιος θα υποστεί φορολόγηση, σε ποιο χρόνο και, συνεπώς, αποτελεί προτεραιότητα. Προηγουμένως, πρέπει να έχουμε εκ των προτέρων προσδιορισμένα χώρο και κανόνες που συνδέουν το υποκείμενο ή το αντικείμενο του φόρου με μια συγκεκριμένη περιοχή. Η επίτευξη αυτής της σύνδεσης επιτρέπει την επιβολή του φόρου στην αρμόδια χώρα. Με αυτόν τον τρόπο επιβεβαιώνεται η άσκηση της διεθνούς φορολογικής αρχής της φορολογικής κυριαρχίας του κράτους¹⁸, το οποίο ακριβώς νομιμοποιείται να φορολογήσει, λόγω της σύνδεσης μιας επιχείρησης με μια ορισμένη χώρα.

Ασφαλώς, αυτό γίνεται μέσω της τήρησης ορισμένων κανόνων δικαίου, με βάση τους οποίους τίθενται εδαφικά κριτήρια για την φορολόγηση ή μη φυσικών ή νομικών προσώπων. Ειδικότερα, τα συνηθέστερα, τόσο σε ελληνικά, όσο και σε διεθνή νομοθετήματα, είναι η κατοικία για τα φυσικά πρόσωπα και για τα νομικά πρόσωπα η έδρα, συμπεριλαμβανομένης βέβαια πάντοτε και της πηγής του εισοδήματος, στην έννοια της οποίας εντάσσεται και η μόνιμη εγκατάσταση¹⁹.

Έτσι, τα κράτη δυσκολεύονται να προσαρμόσουν τις παραδοσιακές αρχές του φορολογικού δικαίου στο ηλεκτρονικό εμπόριο, και ειδικότερα την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, η οποία με τη σειρά της έχει «παράγωγες» αρχές, όπως αυτή της φορολόγησης της επιχείρησης στην έδρα της και στην πηγή του εισοδήματός της, στην οποία εντάσσεται και η φορολόγηση της επιχείρησης στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης²⁰.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ΚΦΕ, καθορίζονται τα τρία κριτήρια, προκειμένου ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα να αξιολογηθούν ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και κατά συνέπεια, να υπάγονται στον ΚΦΕ για τα έσοδα που δημιουργούν εντός της Επικράτειας.

¹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 27-28 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 29-30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.51.

Αναλυτικότερα, πρέπει η σύστασή τους ή η ίδρυσή τους να έγινε με βάση τον ελληνικό νόμο, ή να διαθέτουν την καταστατική έδρα τους στην Ελλάδα είτε ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης να εντοπίζεται στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο του φορολογικού έτους.

Υπάρχουν διάφορα τεκμήρια, βάσει των οποίων συνάγεται ότι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης είναι η Ελλάδα. Όπως η ίδια η αιτιολογική²¹ έκθεση του ΚΦΕ αναφέρει, ο τόπος αυτός καθορίζεται βάσει των πραγματικών περιστατικών και των εκάστοτε συνθηκών. Ενδεικτικά παρατίθενται ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος άσκησης των «καθημερινών» καθηκόντων, αλλά και ο τόπος διεξαγωγής των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνέλευσης. Αξίζει να σημειωθεί πως συνεκτιμάται και συνυπολογίζεται με τα προαναφερθέντα κριτήρια και αυτό του τόπου κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων, καθώς εκεί συνήθως λαμβάνουν χώρα οι συνεδριάσεις των συλλογικών οργάνων.

Το δύσκολο, στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας και του ηλεκτρονικού εμπορίου, δεν έγκειται στον προσδιορισμό της καταστατικής έδρας της επιχείρησης, όσο στον εντοπισμό του τόπου λήψης των ουσιαδών αποφάσεων, δηλαδή στην «πραγματική» έδρα της εταιρείας. Για παράδειγμα, αν αυτές λαμβάνονται εξ αποστάσεως, με την μέθοδο της τηλεδιάσκεψης, καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής ο εντοπισμός του τόπου λήψης αυτών και επιτακτική η ανάγκη νομοθετικής παρέμβασης, προκειμένου να αποσαφηνιστούν τα νομοθετικά κενά²².

Πέραν της έδρας, που είναι εξάλλου ευχερέστερο να προσδιοριστεί, το κρίσιμο στην εποχή της ψηφιακής οικονομίας είναι να εντοπιστεί με ασφάλεια και ακρίβεια ο τόπος πηγής του εισοδήματος, κάτι το οποίο ασφαλώς και παρουσιάζει ιδιαιτερότητες και δυσκολίες. Και είναι ακριβώς τόσο κρίσιμο, λόγω της ύπαρξης της «διπλής» φορολογικής εξουσίας, τόσο του κράτους της έδρας της επιχείρησης, όσο και του κράτους πηγής του εισοδήματος, ιδιαίτερα μάλιστα σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης.

Η αρχή της φορολογίας στο κράτος πηγής του εισοδήματος ήρθε ως απότοκο της θεωρίας του οφέλους, βάσει της οποίας τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα πρέπει να φορολογούνται από το κράτος, του οποίου το πλέγμα κανόνων δικαίου και την

²¹ Διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8140632.pdf>

²² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 35-36.

οικονομία αξιοποιούν, προκειμένου να αποκομίσουν όφελος. Χορηγεί, δηλαδή, το κράτος αυτό σε εκείνους αγαθά και υπηρεσίες²³. Στον ΚΦΕ η αρχή αυτή αποτυπώνεται στο άρθρο 3.

Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου, παρότι εκ πρώτης όψεως ομοιάζει με την αρχή της φορολογίας στον τόπο πηγής του εισοδήματος, ενθυλακώνει μια ευρύτερη έννοια με βάση τα όσα ισχύουν²⁴. Αυτή η αρχή αναφέρεται στη σύνδεση του ίδιου του φόρου με ένα κράτος, στηριζόμενη είτε σε αντικειμενικά κριτήρια (όπως η πηγή του εισοδήματος και η μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή εδαφικότητα εν στενή έννοια) είτε σε προσωπικά κριτήρια (όπως η κατοικία ή η εθνικότητα του ατόμου, δηλαδή εδαφικότητα εν ευρεία έννοια). Η αρχή της εδαφικότητας του φόρου εν ευρεία έννοια ονομάζεται επίσης αρχή της παγκοσμιότητας του φόρου ή αρχή της απεριόριστης φορολογίας και σχετίζεται με το κριτήριο της κατοικίας. Από την άλλη πλευρά, η αρχή της εδαφικότητας του φόρου σε στενή έννοια ονομάζεται αλλιώς αρχή της περιορισμένης φορολογίας και συνδέεται με το κριτήριο της πηγής των εισοδημάτων²⁵, ειδικά όταν πρόκειται για φόρο εισοδήματος.

Ειδικότερη μορφή εμφάνισης της αρχής της φορολογίας στο κράτος της πηγής, όπως ορθά υποστηρίζεται και από την Καθηγήτρια Κα Θεοχαροπούλου²⁶, σε αντίθεση με απόψεις προτάσουσες την αυτοτέλεια αυτής, είναι η αρχή της φορολόγησης μιας επιχείρησης στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης αυτής. Αυτή γνωρίζει σημαντική αποδοχή, τόσο σε διεθνές, όσο και σε εθνικό επίπεδο, καθώς αποτελεί το αμέσως επόμενο κριτήριο φορολόγησης μιας εταιρείας, μετά από αυτό της έδρας της.

Η μόνιμη εγκατάσταση²⁷ διαδραματίζει έναν κρίσιμο ρόλο, διότι αποτελεί μια ειδικότερη πηγή εισοδημάτων από επιχειρήσεις²⁸. Η Ελλάδα, εξάλλου, φορολογώντας το παγκόσμιο εισόδημα των κατοικούντων σε αυτήν προσώπων της, με βάση το άρθρο 3 του ΚΦΕ, φορολογεί και τα εισοδήματα που προέρχονται από μία μόνιμη εγκατάσταση, η οποία και έχει οικονομική αυτοτέλεια.

²³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 86 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 30 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 238 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 87.

²⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 149-150.

Αναλυτικά περιγράφονται τα επιμέρους στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης στη συνέχεια της παρούσας εργασίας, στην οποία και αποτυπώνονται ενδεικτικά τα χαρακτηριστικά της, οι εξαιρέσεις της νομοθεσίας και οι διαφοροποιήσεις της από τα διεθνή κείμενα του ΟΟΣΑ.

Κρίσιμος, λοιπόν, είναι ο ρόλος της μόνιμης εγκατάστασης, ως κριτηρίου για την κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ του κράτους πηγής και του κράτους κατοικίας. Πιο συγκεκριμένα, τα εισοδήματα που προέρχονται από αυτήν, το κράτος πηγής τους διαθέτει το δικαίωμα και την αποκλειστική αρμοδιότητα να τα φορολογήσει²⁹.

Ωστόσο, προβλήματα δημιουργούνται λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου. Πλέον, καταργούνται οι ενδιάμεσες εμπορικές βαθμίδες μεταξύ παραγωγής και κατανάλωσης και η φυσική – «πραγματική» παρουσία της επιχείρησης συρρικνώνεται. Κατά συνέπεια, διασαλεύοντας την παραδοσιακή έννοια της μόνιμης εγκατάστασης³⁰, ανατρέπονται και οι μέχρι πρότινος δεδομένες φορολογικές αρμοδιότητες μεταξύ των κρατών.

Κρίσιμη αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, είναι αυτή της φορολογικής δικαιοσύνης, στοιχείο που ασφαλώς εμπεριέχεται στην ίδια την έννοια της κοινωνικής δικαιοσύνης. Εννοιολογικά της στοιχεία είναι ο πολιτικός φιλελευθερισμός, δηλαδή η εύρυθμη λειτουργία του δημοκρατικού πολιτεύματος, αλλά και η ισότητα, υπό την πτυχή της φορολογικής ισότητας και ικανότητας³¹.

Εξάλλου, συμμόρφωση στις όποιες φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει ο πολίτης μόνο αν αυτές έχουν ψηφιστεί με τυπικό νόμο, σύμφωνα με τα άρθρα 78 και 79 του Συντάγματος, ενώ, με βάση το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, οι Έλληνες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα φυσικά και με την φοροδοτική τους ικανότητα, εξυπηρετώντας με αυτόν τον τρόπο το ευρύτερο δημόσιο συμφέρον.

Παράλληλα με την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, ειδικότερη πτυχή της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης είναι και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας,

²⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 47.

³⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 47-48 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 66-67.

στο πλαίσιο τόσο του συμβατικού, όσο και του ηλεκτρονικού εμπορίου³². Εκ των ων ουκ άνευ στοιχεία της αρχής αυτής αποτελούν τόσο ο περιορισμός της διπλής φορολογίας, όσο και αυτός της φοροαποφυγής. Στόχος είναι η επίτευξη των οικονομικών στόχων και η μεταχείριση των φορολογικών υποκειμένων, που θα συμφωνεί με την αρχή της φορολογικής ισότητας³³. Όμοιες, δηλαδή, καταστάσεις και στοιχεία θα πρέπει να αντιμετωπίζονται από την διοίκηση με όμοιο τρόπο, ενώ ο τρόπος απόκτησης των εισοδημάτων δεν θα πρέπει να είναι λόγος επιβολής πρόσθετων φόρων. Είτε η επιχείρηση ασκεί την δραστηριότητά της με τον «παραδοσιακό» τρόπο είτε με τη χρήση σύγχρονων τεχνολογικών μέσων, η φύση του εισοδήματός της δεν αλλάζει και έτσι ούτε πρέπει να αλλάζει και η φορολογική του μεταχείριση³⁴, με τρόπο που μία από τις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων να έχει στρατηγικό προβάδισμα έναντι της άλλης³⁵.

Τα παραδοσιακά κριτήρια φορολογίας, που αναφέρονται ευθέως στην εδαφική σύνδεση μιας επιχείρησης με ένα κράτος (κράτος πηγής και μόνιμη εγκατάσταση), τέθηκαν υπό αμφισβήτηση και κριτική, ιδιαίτερα ως προς το ζήτημα της επάρκειάς τους στον εντοπισμό και την κάλυψη του φορολογητέου αντικειμένου στο πεδίο του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ακόμα και με την εμφάνιση των νέων αυτών πραγματικών δεδομένων, επιβάλλεται ακόμα από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας να αξιοποιούνται τα ίδια κριτήρια για τη φορολόγηση κάθε είδους επιχείρησης, με όποιον τρόπο κι αν αυτή εμφανίζεται στους καταναλωτές³⁶, καθιστώντας με αυτή την θέση τα παραδοσιακά εδαφικά κριτήρια της κατοικίας και της πηγής εξίσου επίκαιρα και εφαρμόσιμα και σήμερα³⁷.

Ωστόσο, μία αλλαγή στη φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου προήλθε από τον ΟΟΣΑ και ήρθε στο προσκήνιο κατά την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικότερα, για τον ΟΟΣΑ, το κράτος στο οποίο βρίσκεται ο διακομιστής διαδικτύου (server), που βρίσκεται στην διάθεση της πωλήτριας επιχείρησης είτε ως

³² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 75.

³³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 75-76.

³⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 76., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 77., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

³⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.53.

³⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 80.

κύριας αυτού είτε ως μισθώτριας και φιλοξενεί τον ιστότοπο, μέσω του οποίου γίνεται η πώληση των αγαθών, θεμελιώνει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, της οποίας τα εισοδήματα θα φορολογηθούν από το κράτος³⁸ στο οποίο εδράζεται ο Internet Server. Αυτός θα μας απασχολήσει και στη συνέχεια, κατά την ανάλυση του φορολογικού καθεστώτος για τους παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα.

Κλείνοντας, αυτό το οποίο παραδοσιακά ίσχυε όλα αυτά τα χρόνια είναι πως η επιβολή του φόρου εκ μέρους της διοίκησης ήταν αποτέλεσμα των προσωπικών δηλώσεων που υπέβαλε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο σε αυτήν ή των αντίστοιχων ελέγχων που διενεργούνταν από την Φορολογική Αρχή, με γνώμονα τα «παραδοσιακά» κριτήρια.

Μολαταύτα, στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου, υπάρχει σοβαρή δυσκολία εφαρμογής των κριτηρίων αυτών, οδηγώντας έτσι συχνά σε φαινόμενα φοροδιαφυγής από ανειλικρινείς φορολογούμενους, ακριβώς διότι υπάρχει μεγάλη δυσχέρεια στην εξακρίβωση των επιμέρους στοιχείων μιας συναλλαγής από τις φορολογικές αρχές.

Υπάρχει, δηλαδή, αμφιβολία ως προς κρίσιμα ζητήματα, όπως η ταυτότητα των συναλλασσομένων, αλλά και του γεωγραφικού τους προσδιορισμού, που είναι καθοριστικός προκειμένου να εξακριβωθεί το εφαρμοστέο, ανάλογα το κριτήριο, φορολογικό καθεστώς, αλλά και να επιληφθεί η φορολογική αρχή. Καταλείπονται έτσι περιθώρια φοροδιαφυγής και παραβίασης των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και ουδετερότητας και διαβρώνεται ο ίδιος ο ελεύθερος ανταγωνισμός³⁹.

Σε ό,τι αφορά την εξακρίβωση του γεωγραφικού χώρου και της ταυτότητας των συναλλασσόμενων⁴⁰, διαπιστώνεται πως στο πλαίσιο του διαδικτύου αυτή αποτελεί μία πρόκληση, καθώς είναι δεδομένες οι δυσχέρειες εντοπισμού τους. Ενδεικτικά, ο ιστότοπος δεν μας παρέχει με σαφείς πληροφορίες για τη θέση του φορέα του⁴¹, ενώ τυχόν απόληξη του «ονόματος χώρου» (domain name), εκφράζει αποκλειστικά το σημείο στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο διακομιστής διαδικτύου, που υποστηρίζει τον ιστότοπο.

³⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.53-54.

³⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 31-32.

⁴⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 32., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁴¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Εξάλλου, ο διακομιστής διαδικτύου πιθανότατα ανήκει σε κατηγορία μεσάζοντων υπηρεσιών και δεν αντιστοιχεί στην επιχείρηση που δραστηριοποιείται εμπορικά μέσω του διαδικτύου και παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες στους πελάτες της. Πέραν αυτού, είναι και εξαιρετικά πιθανό να βρίσκεται και σε εντελώς διαφορετικό κράτος από αυτό της έδρας της επιχείρησης⁴². Επομένως, ούτε η διεύθυνση ούτε ο server συμβάλλουν στον εντοπισμό των συναλλασσόμενων⁴³.

Για την ίδια την ύπαρξη της συναλλαγής, οι δυσχέρειες εντοπίζονται τόσο στην έλλειψη υλικότητάς της, όσο και στις νέες μορφές οργάνωσης των επιχειρήσεων. Η παράδοση, δηλαδή, του αγαθού μπορεί να πραγματοποιείται online, ενώ εκλείπουν τόσο τα ενδιάμεσα στάδια μεταξύ πωλήτριας εταιρείας και καταναλωτών, αλλά και οι ίδιες οι υλικές εγκαταστάσεις. Η εξέλιξη αυτή δημιουργεί συχνά υπέρμετρες δυσκολίες στην εξακρίβωση της ταυτότητας του πελάτη και του τόπου πληρωμής, αλλά και στην δυνατότητα είσπραξης του φόρου στην πηγή⁴⁴.

Καταργώντας λοιπόν τα ενδιάμεσα στάδια και τους εκπροσώπους αυτών⁴⁵, όχι μόνο εντοπίζεται δύσκολα η πηγή των εισοδημάτων, αλλά ταυτόχρονα υπάρχει δυσχέρεια στον προσδιορισμό του τόπου αυτής. Τα νέα δεδομένα που έχει κομίσει η εμφάνιση του Internet server και του ιστοτόπου έχουν οδηγήσει σε αναθεωρητικές σκέψεις σε ό,τι αφορά το νομικό χαρακτηρισμό της πηγής του εισοδήματος, χωρίς να έχει δοθεί μέχρι σήμερα μία οριστική απάντηση⁴⁶.

Συμπερασματικά, ελλείψει και της ύπαρξης των όποιων μονίμων εγκαταστάσεων, η εφαρμογή της γενικότερης αρχής της εδαφικότητας του φόρου στο ηλεκτρονικό εμπόριο οδηγεί στην φορολόγηση της επιχείρησης στο κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της⁴⁷.

Κλασικές αρχές, όπως αυτή, απειλούνται από την ψηφιακή οικονομία. Αυτή ακυρώνει την φυσική – υλική σύνδεση μιας εταιρείας με ένα κράτος, η οποία μέχρι πρότινος αποτελούσε το βασικό κριτήριο φορολόγησής της. Επίσης, αναδεικνύει τα

⁴² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁴³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33.

⁴⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 33-34, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁴⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 36, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁴⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 36.

⁴⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 48.

τρωτά σημεία των ισχύοντων φορολογικών συστημάτων, καθώς, καθιστά ευκολότερη την μεταφορά κερδών σε χώρες με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, στις οποίες θυγατρικές εισπράττουν παντός είδους πληρωμές από την μητρική εταιρεία, που βρίσκεται σε κράτος με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Παράλληλα, η πώληση των αγαθών σε παγκόσμιο επίπεδο είναι ευχερέστερη παρά ποτέ, ενώ έδρα και κατοικία των μετόχων διαφοροποιούνται ουσιαστικά⁴⁸.

Λόγω των τεχνολογικών εξελίξεων, η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης υποφέρει σημαντικά, καθώς η εφαρμογή της αρχής της φορολογίας στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης αλλά και γενικότερα της φορολογίας στο κράτος πηγής του εισοδήματος μειώνεται σημαντικά. Ως αποτέλεσμα, εντείνονται οι πιέσεις σε διεθνές επίπεδο για την αποκατάσταση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, με στόχο την ισορροπία στη φορολογία των εισοδημάτων ανάμεσα στο κράτος κατοικίας και το κράτος πηγής. Προτείνονται διάφορες λύσεις, όπως η προσαρμογή της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στις νέες συνθήκες του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς και η γενικότερη αποσύνδεση της αρχής της φορολογίας στο κράτος της πηγής από την φυσική παρουσία της επιχείρησης εκεί, κάτι που αποτελεί βασικό όρο στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, όπως την γνωρίζουμε σήμερα⁴⁹.

Το Εισόδημα ως Αντικείμενο της Φορολογίας Παρόχων Τυχερών Παιγνίων

Όπως επισημάνθηκε και προηγουμένως, κρίσιμο είναι, σε μία περίοδο που εμφανίζονται ολοένα και συχνότερα επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στο διαδίκτυο, να τεθεί υπό νέο πρίσμα η έννοια του εισοδήματος και των κερδών που αυτές αποκομίζουν, προκειμένου η εφαρμοσιμότητα του φορολογικού νόμου να μην καθίσταται «γράμμα κενό».

Ο φόρος εισοδήματος είναι ένας άμεσος φόρος, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την φοροδοτική δύναμη του καταβάλλοντος αυτόν φυσικού ή νομικού προσώπου. Ωστόσο, η έννοια του εισοδήματος δεν ορίζεται κατά τρόπο άμεσο στον ισχύοντα

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 230.

Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), παρά προβλέπεται μόνο ποιο είναι αυτό το εισόδημα που πρέπει να φορολογηθεί από την διοίκηση.

Η διάταξη που θα μας απασχολήσει είναι το άρθρο 7 του ΚΦΕ. Σύμφωνα με αυτό, το φορολογητέο εισόδημα αναφέρεται στο εισόδημα που παραμένει μετά την αφαίρεση των εξόδων που εξαιρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ, από το ακαθάριστο εισόδημα. Ο ΚΦΕ προβλέπει τις εξής 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 παράγραφος 2). Οι παραπάνω διατάξεις δεν παρέχουν μια ξεχωριστή οριοθέτηση του εισοδήματος, αλλά μόνο του φορολογητέου εισοδήματος. Για αυτό ο ερμηνευτής και ο εφαρμοστής των σχετικών διατάξεων υιοθέτησαν καταρχήν το περιεχόμενο του άρθρου 961 του Αστικού Κώδικα περί καρπών πράγματος και δικαιώματος, προσδιορίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στενά την έννοια του εισοδήματος. Υπάρχουν, δηλαδή, εδώ μόνον οι καρποί μιας πηγής πλούτου, όχι όμως και η επαύξηση της αξίας από αυτήν την πηγή⁵⁰.

Από την άλλη πλευρά, το εισόδημα προσδιορίστηκε και με έναν περισσότερο ευρύ τρόπο από το ίδιο το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της χώρας.

Οι καρποί αυτοί χωρίζονται σε φυσικούς και πολιτικούς. Φυσικοί είναι κυρίως αγαθά φυσικής και ζωικής προέλευσης, τα οποία παράγονται οργανικώς, χωρίς να καταστρέφεται η πηγή τους, και μπορούν να αποκομίσουν σε κάποιο πρόσωπο χρηματικό όφελος μέσω της εκποίησης τους.

Από την άλλη μεριά, πολιτικοί καρποί είναι αυτοί που προκύπτουν δυνάμει μιας έννομης σχέσης και δύνανται να αποτιμηθούν χρηματικώς, όπως για παράδειγμα ο μισθός ενός δημοσίου υπαλλήλου⁵¹.

Αναλύοντας τις διατάξεις του άρθρου 961 του Αστικού Κώδικα και αξιοποιώντας τις σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκύπτουν τα στοιχεία της έννοιας του εισοδήματος. Αυτά είναι η ύπαρξη διαρκώς εκμεταλλεύσιμης

⁵⁰ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 1-2, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

⁵¹ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 2, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

προσόδου και η περιοδικότητα του προϊόντος, όπως επίσης και ο χρηματικός του χαρακτήρας ή έστω η δυνατότητα άμεσης μετατροπής του σε χρηματικές μονάδες⁵².

Η πηγή του εισοδήματος πρέπει να είναι σταθερά εκμεταλλεύσιμη, δηλαδή αυτή να επιβιώνει μετά από την αφαίρεση στοιχείων εισοδήματος για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, χωρίς να υφίσταται αλλοιώσεις. Τέτοιες πηγές είναι μία οικοδομή, της οποίας η εκμίσθωση αποδίδει εισόδημα στον εκμεταλλευτή της, αλλά και ένας εργαζόμενος, που εισπράττει σε μηνιαία βάση τον μισθό του.

Επίσης, θα πρέπει να υπάρχει περιοδικότητα του σχετικού εισοδήματος. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι θα πρέπει υποχρεωτικά ανά τακτά χρονικά διαστήματα να αποκτάται, αλλά απλώς να υπάρχει η δυνατότητα να γίνει αυτό για περισσότερες από μία φορές μελλοντικά⁵³.

Για παράδειγμα, ένας μουσικοσυνθέτης αρκεί να δημιουργήσει μελωδίες μόνο για έναν δίσκο σε όλη του τη ζωή, προκειμένου τα έσοδα από την ποικιλότητα εκμετάλλευση των πνευματικών δικαιωμάτων του να υπάγονται στην έννοια του εισοδήματος⁵⁴.

Εδώ ακριβώς εντοπίζεται και η ουσιαστική διαφορά μεταξύ εισοδήματος και κεφαλαίου. Το πρώτο αποκτάται με μια περιοδική επανάληψη, όπως για παράδειγμα ο μισθός ή η σύνταξη ενός δημοσίου υπαλλήλου, ενώ το δεύτερο είναι απότοκο μίας μεμονωμένης συνθήκης, όπως για παράδειγμα το εφάπαξ που λαμβάνει ο δημόσιος υπάλληλος με την συνταξιοδότησή του ή ένα έσοδο από τη συμμετοχή κάποιου σε ένα τυχερό παίγνιο (π.χ. δελτίο στοιχήματος).

Δηλαδή, συνδυάζοντας τα στοιχεία τόσο της περιοδικότητας όσο και της σταθερότητας της πηγής του εισοδήματος, συνάγεται το συμπέρασμα πως μέσω μεμονωμένων ή συμπτωματικών πράξεων που δεν διενεργούνται κατ' επάγγελμα δεν προκύπτει εισόδημα σύμφωνα με τον παραδοσιακό ορισμό του, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου προβλέπει αντίθετα.

Εξάλλου, όπως έχει κρίνει σχετικά και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα κέρδη από την παροχή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου υπάγονται

⁵² Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 3, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

⁵³ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 5, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, αλλά και 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.

⁵⁴ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 6, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

στις φορολογικές διατάξεις, ως απότοκο της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ τα όποια κέρδη των παικτών έχουν, όπως αναφέρθηκε και νωρίτερα, συμπτωματικό χαρακτήρα⁵⁵.

Τέλος, στοιχείο της στενής έννοιας του εισοδήματος είναι και ο χρηματικός του χαρακτήρας ή τουλάχιστον η δυνατότητα μετατροπής του σε χρηματικές μονάδες, όπως τέτοια υπάρχει κατά την εκποίηση των καρπών από την καλλιέργεια της γης.

Εξετάζοντας το εισόδημα από ένα περισσότερο ευρύ πρίσμα, ο δεύτερος ορισμός που υιοθέτησε η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για αυτό εκπορεύεται από την θεωρία της οικονομικής προσαύξησης⁵⁶ και προβλέπει ότι κάθε είδους περιουσιακή προσαύξηση θεωρείται εισόδημα, μόνο αν υπάγεται στην κατηγορία αυτή με ρητή νομοθετική διάταξη⁵⁷

Χαρακτηριστικό τέτοιο παράδειγμα αποτελούν οι διατάξεις των άρθρων 41 έως 43 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στις οποίες προβλέπεται η φορολόγηση εισοδημάτων από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, όπως για παράδειγμα ακινήτου ή τίτλων.

Κάποιες φορές, βέβαια, το ΣτΕ προέβη σε συνδυασμό των δύο διαφορετικών θεωριών περί εισοδήματος, διατυπώνοντας σε σειρά αποφάσεων του πως στην έννοια του εισοδήματος υπάγονται, υπό τους όρους της ύπαρξης περιοδικότητας και μιας διαρκώς εκμεταλλεύσιμης πηγής, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί της περιουσίας του φορολογούμενου προσώπου, καθώς και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας αυτού, εφόσον προβλέπεται κάτι τέτοιο ρητά σε διάταξη νόμου.

Το ίδιο το ΣτΕ, αρχικά, με σειρά αποφάσεων του⁵⁸, είχε περιορίσει σημαντικά το εύρος των πηγών, αναγνωρίζοντας ως τέτοιες μόνο την εργασία και την περιουσία κάποιου προσώπου.

Ενδεικτικά, το Συμβούλιο είχε κάνει δεκτό ότι δεν αποτελεί εισόδημα η διατροφή συζύγου λόγω διαζυγίου, με το σκεπτικό ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του εργασιακού ανταλλάγματος ή των περιουσιακών καρπών⁵⁹.

⁵⁵ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 48.

⁵⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.93.

⁵⁷ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 327, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁵⁸ Ενδεικτικά βλ. τις ΣτΕ 746/1993 και ΣτΕ 5315/1987.

⁵⁹ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 4, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

Βέβαια, στη συνέχεια κάτι τέτοιο ανατράπηκε. Εξάλλου, όπως ορίζεται και στο άρθρο 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στο ακαθάριστο εισόδημα περιλαμβάνονται πάσης φύσεως εισοδήματα, χρηματικά ή σε είδος, από υφιστάμενη ή πρότερη εργασιακή σχέση. Ο νομοθέτης, δηλαδή, επιδίωξε να εντάξει στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης το σύνολο των χρηματικών ποσών, ανεξαρτήτως του χαρακτήρα τους ως «κλασικού» εισοδήματος ή αποζημίωσης⁶⁰.

Η ίδια η νομολογία, βέβαια, προέβη σε σχετικές διακρίσεις. Ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά τα μέλη ΔΕΠ, η υπ' αριθ. 3390/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε πως το ερευνητικό επίδομά τους συνιστά πρόσθετη ενίσχυση υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος, ενώ τα επιδόματα βιβλιοθήκης και συνεδρίων των ίδιων προσώπων κρίθηκε, με τις υπ' αριθ. ΟλΣτΕ 29/2014 και ΣτΕ 1241/2015, πως, ακριβώς επειδή είναι ισοδύναμα με έξοδα στα οποία προβαίνουν οι ίδιοι οι καθηγητές, έχουν χαρακτήρα αποζημίωσης και δεν υπάγονται στις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα – Σύνδεση με Τυχερά Παίγνια

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, τα εισοδήματα των παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα υπάγονται στην κατηγορία των εισοδημάτων, βάσει και του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, αυτά υπάγονται στην κατηγορία «κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα». Εδώ εντάσσεται το σύνολο των εσόδων από τις συναλλαγές ενός επιχειρηματία μετά την αφαίρεση κατηγοριών όπως οι δαπάνες και οι αποσβέσεις. Στα έσοδα εντάσσονται τόσο τα έσοδα από το ενεργητικό της επιχείρησης, όσο και το προϊόν από την εκκαθάρισή της.

Με βάση το άρθρο 21 του ΚΦΕ, ως "επιχειρηματική συναλλαγή" θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική ενέργεια που πραγματοποιείται με σκοπό την ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών ή οποιαδήποτε συστηματική εκτέλεση πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Αναγνωρίζεται ότι η συστηματική εκτέλεση τριών παρόμοιων συναλλαγών εντός ενός εξαμήνου αποτελεί επίσης

⁶⁰ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 329, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

επιχειρηματική συναλλαγή. Κρίσιμο, λοιπόν, και αναγκαίο στοιχείο για την αντιμετώπιση μεμονωμένων πράξεων είναι με αυτές να επιδιώκεται το κέρδος⁶¹.

Τέλος, κέρδος θεωρείται και κάθε προσαύξηση από άγνωστη, αδικαιολόγητη, ακόμα και παράνομη πηγή. Με αυτήν την ρύθμιση, επιβεβαιώνεται η ήδη διατυπωθείσα στην θεωρία και στην νομολογία άποψη πως διευρύνεται η έννοια του εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται *de facto* ως τέτοιο η οποιαδήποτε μη δικαιολογήσιμη περιουσιακή προσαύξηση σε τραπεζικό λογαριασμό ενός φορολογούμενου προσώπου⁶².

Με βάση και την αρχή που τίθεται στην ίδια την φορολογική νομοθεσία, τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους εντός της ελληνικής επικράτειας, υπόκεινται σε φόρο για τα εισοδήματα που ανακύπτουν σε συγκεκριμένο έτος τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ αντίθετα, οι εταιρείες με έδρα στο εξωτερικό υπόκεινται σε φόρο επί του εισοδήματος που προκύπτει στην Ελλάδα εντός ενός ορισμένου έτους. Εν προκειμένω, το δεύτερο κατά σειρά αναφερόμενο σενάριο είναι αυτό που θα μας απασχολήσει, καθώς θα γίνει αναφορά στις εταιρείες – παρόχους τυχερών παιγνίων στην ελληνική Επικράτεια, με έδρα στην αλλοδαπή, οι οποίες, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο.

Μέρος Πρώτο: Γενικά για την Φορολογία Παρόχων Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου

1.1. Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και Παροχή Τυχερών Παιγνίων

Στη σύγχρονη κοινωνία και οικονομία, η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας επέτρεψε την ευχερέστερη διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ των κρατών, καθώς η εγκατάσταση και η παροχή υπηρεσιών σε μια χώρα από πρόσωπα που είχαν, για παράδειγμα την ιθαγένεια μιας άλλης, έθεσε ζήτημα σχετικά με τα μέχρι τότε τουλάχιστον «δεδομένα» όρια της φορολογικής εξουσίας των κρατών.

⁶¹ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 340 – 341, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁶² Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 342, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Εξάλλου, αυτά, κατά την άσκηση της φορολογικής τους εξουσίας, επιδιώκουν να υπαχθούν στον αντίστοιχο κάθε φορά φόρο τα πρόσωπα που συνδέονται με αυτά είτε με δεσμό «προσωπικού χαρακτήρα», όπως για παράδειγμα η κατοικία ή η ιθαγένεια, είτε με δεσμό που παραπέμπει ευθέως στην αρχή της εδαφικότητας του φόρου, όπως η πηγή προέλευσης των εισοδημάτων. Εάν δηλαδή το υποκείμενο που του επιβάλλεται ο φόρος και το ίδιο το αντικείμενο που φορολογείται συνδέονται με περισσότερα του ενός κράτη, υφίσταται ζήτημα φορολογικής κυριαρχίας αυτών⁶³.

Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε και προηγουμένως, ολοένα και συχνότερα παρατηρείται το φαινόμενο της διασυννοριακής παροχής αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ προσώπων σε διαφορετικά κράτη. Όταν όμως τα ίδια τα κράτη εφαρμόζουν είτε διαφορετικά κριτήρια για την φορολόγηση τέτοιων δραστηριοτήτων είτε το ίδιο, τροποποιώντας όμως το εννοιολογικό του περιεχόμενο, τότε προκύπτει το φαινόμενο της διεθνούς διπλής φορολογίας, καθότι το ίδιο πρόσωπο, για την ίδια δραστηριότητα και για την ίδια χρονική περίοδο, υποβάλλεται σε φόρο σε περισσότερα του ενός κράτη. Δηλαδή, είτε το εισόδημα είτε η περιουσία του φορολογούμενου προσώπου, υποβάλλεται περισσότερες από μια φορές στον ίδιο ή παρόμοιο φόρο.

Ακριβώς αυτή η συνθήκη δημιουργεί πολλάκις σοβαρά ζητήματα στο πεδίο των διεθνών οικονομικών σχέσεων, καθώς επιβαρύνει δυσβάσταχτα τα συναλλασσόμενα πρόσωπα και λειτουργεί ανασταλτικά στην περαιτέρω ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας, ενώ η καταδίκη της και η αναζήτηση λύσεων αποτελεί παγκόσμιο αίτημα από το σύνολο των κρατών. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο καθίσταται επιτακτική η ανάγκη να θεσπιστούν ρυθμίσεις οι οποίες θα περιχαρακώνουν και θα περιορίζουν σε ένα κράτος την εξουσία επιβολής του αντίστοιχου φόρου.

Κυριότερος τρόπος αντιμετώπισης των ζητημάτων που προκύπτουν είναι η υπογραφή μεταξύ των κρατών διμερών συμβάσεων⁶⁴, που στόχο έχουν τόσο την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, όσο και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η χώρα μας έχει υπογράψει

⁶³ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 285 – 287 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁶⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 39 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

57 τέτοιες συμβάσεις⁶⁵, οι οποίες συνιστούν, αφού επικυρωθούν με νόμο, διεθνές δίκαιο των συμβάσεων⁶⁶.

Με τις συμβάσεις αυτές, προβλέπονται κανόνες με τους οποίους καθορίζεται ποιο κράτος έχει την εξουσία της επιβολής του φόρου σε οικονομικά στοιχεία αλλοδαπού χαρακτήρα και υπό ποιους όρους, ενώ προβλέπεται ότι το έτερο κράτος είτε παραιτείται πλήρως από την άσκηση της φορολογικής του εξουσίας είτε περιορίζει σημαντικά την φορολογική του κυριαρχία⁶⁷.

Για να εξυπηρετηθεί ο σκοπός αυτός, ήδη από τα μέσα του 20^{ου} αιώνα, δημιουργήθηκαν ορισμένα «πρότυπα» και σχέδια συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Το πλέον πρόσφατο υπόδειγμα εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και στόχο έχει κυρίως την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής⁶⁸.

Φυσικά, όπως είναι γνωστό, από το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος προβλέπεται πως οι συμβάσεις αυτές, από την επικύρωσή τους με τυπικό νόμο, υπερισχύουν έναντι οποιασδήποτε άλλης διάταξης νόμου. Ορίζεται βέβαια πως η εφαρμογή των συμβάσεων αυτών σε αλλοδαπούς οικονομικούς παράγοντες τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας. Δηλαδή, σε περίπτωση που οι διεθνείς διατάξεις περιέχουν ρυθμίσεις αντίθετες από τις ισχύουσες στο εσωτερικό μιας χώρας, εφαρμόζονται οι πρώτες⁶⁹.

Κατά συνέπεια, αν μία έννοια ορίζεται, επί παραδείγματι ευρύτερα στην ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η χώρα μας με ένα άλλο κράτος συγκριτικά με τον προσδιορισμό της ίδιας έννοιας στην εθνική νομοθεσία, τότε το δικαστήριο θα πρέπει να εφαρμόσει και να υπάγει τα πραγματικά περιστατικά στις διατάξεις της εκάστοτε ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η χώρα μας⁷⁰.

Προς αυτήν την κατεύθυνση αποφάσισε και η νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων, στις περιπτώσεις ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ (ενδεικτικά η υπ’

⁶⁵ Σύνδεσμος για ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfionion-apofygis-diplis-forologias-tis>

⁶⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 40.

⁶⁷ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 289.

⁶⁸ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 290.

⁶⁹ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 297, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷⁰ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 297, βλ. την εκεί αναφερόμενη σχετική νομολογία.

αριθ. ΣτΕ 3416/2004), αλλά και σε αυτήν μεταξύ Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου (ενδεικτικά η υπ' αριθ. ΔιοικΕφΑθ 2086/2015).

Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι μεγάλη μερίδα της νομολογίας έχει κρίνει, ιδίως για ΣΑΔΦ συναφθείσες πριν την θέση σε ισχύ του Συντάγματος του 1974, ότι δεν υπερیشχύνουν σε σχέση με την εσωτερική νομοθεσία, δεδομένου ότι τότε δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη για την υπερνομοθετική τους ισχύ⁷¹. Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπ' αριθ. 3450 και 3451/2005 αποφάσεις του ΣτΕ και αφορούν την ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, όπως επίσης και η υπ' αριθ. 4078/1997 του ίδιου δικαστηρίου.

Ο ίδιος ο ΟΟΣΑ συνέβαλε καθοριστικά στην πάταξη του φαινομένου της διεθνούς διπλής φορολογίας. Ήδη από το 1963, συνέταξε την Πρότυπη ΣΑΔΦ (εισοδήματος και κεφαλαίου) και τα Ερμηνευτικά Σχόλια που συνοδεύουν αυτήν. Ασφαλώς, τόσο η Σύμβαση, όσο και οι αναθεωρήσεις αυτής, είναι επιδεκτικές διαρκών τροποποιήσεων, εν όψει των τεχνολογικών εξελίξεων⁷².

Με αυτήν, επιχειρήθηκε η ομοιομορφία μεταξύ των διμερών συμβάσεων που συνάπτονταν από τα κράτη. Βέβαια, το πρότυπο αυτό δεν αποτελεί τμήμα του διεθνούς συμβατικού δικαίου που οφείλει να τηρεί η χώρα μας και δεν την δεσμεύει, διότι δεν έχει επικυρωθεί με νόμο, όπως το άρθρο 28 του Συντάγματος επιτάσσει, αλλά όλες οι διμερείς συμβάσεις στην συντριπτική τους πλειοψηφία ακολουθούν τις επιταγές της και τους κανόνες της για την κατανομή της φορολογικής ύλης⁷³.

Μάλιστα, ένα κράτος έχει δικαίωμα να παρεκκλίνει και από το Πρότυπο του ΟΟΣΑ. Αν δηλαδή θέλει να διατηρήσει μια θέση που ακολουθεί άλλη ερμηνεία από την συμφωνηθείσα, οφείλει να την εκθέσει εμπειριστατωμένα και, αν αυτή κριθεί επαρκής από τα υπόλοιπα κράτη, τότε έχει το διαφωνήσαν κράτος το δικαίωμα να μην ακολουθεί την επικρατούσα θέση, ενώ η διαφοροποίησή του αυτή αναφέρεται ρητά στα Ερμηνευτικά Σχόλια.

Τα Σχόλια αυτά παρουσιάζουν ενδιαφέρον και δημιούργησαν θεωρητικές διαφωνίες, ως προς το ζήτημα της αξιοποίησής τους ή όχι στην ερμηνεία των ΣΑΔΦ.

⁷¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ.54 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 41. Βλ. επίσης 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/modeltax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en

⁷³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 41-42., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Με βάση την ίδια την Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, τα Σχόλια αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των συμφραζομένων, που ερμηνεύουν μια σύμβαση. Οι ΣΑΔΦ υπάγονται στην κατηγορία των «φορολογικών» συμβάσεων, οι οποίες εντάσσονται, μαζί φυσικά με όλες τις υπόλοιπες, στην έννοια της «σύμβασης», όπως αυτή διατυπώνεται στην Σύμβαση της Βιέννης⁷⁴.

Κατά μία άποψη, για τα Σχόλια αυτά έχει δοθεί εντολή από το Συμβούλιο Υπουργών του ΟΟΣΑ στις φορολογικές αρχές του κάθε κράτους να τα ακολουθούν και να τα ερμηνεύουν ως ένα ενιαίο σύνολο, ενώ και η ίδια η Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, την οποία η χώρα έχει κυρώσει ήδη από το 1974, τονίζει ότι τα Σχόλια είναι τμήμα του γενικού πλαισίου της Πρότυπης Σύμβασης και συνεπώς θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν κατά την ερμηνεία αυτής. Εν όψει δε μάλιστα του γεγονότος ότι η χώρα μας, όπως και πολλές άλλες, ακολουθεί το μοντέλο του ΟΟΣΑ, ενδείκνυται, σε περιπτώσεις αμφιβολιών και διαφωνιών, η προσφυγή στις υποδείξεις και τις προβλέψεις του μοντέλου αυτού⁷⁵.

Κατά την αντίθετη άποψη, η υιοθέτηση από τις φορολογικές αρχές του κάθε κράτους των εκάστοτε αναθεωρήσεων των ερμηνειών της Πρότυπης Σύμβασης και των Ερμηνευτικών της Σχολίων, όταν η διμερής ΣΑΔΦ βασίζεται σε αυτήν, δεν σημαίνει πως αυτά παράγουν και νομικά δεσμευτική ισχύ. Αντίθετα, τέτοια ισχύ έχουν οι διμερείς ΣΑΔΦ, ενώ και τα ίδια τα Σχόλια δεν συνιστούν παραρτήματα, αλλά χρήσιμα εργαλεία ερμηνείας του περιεχομένου της Σύμβασης.

Η καθηγήτρια κυρία Θεοχαροπούλου υιοθετεί την άποψη πως η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τα ερμηνευτικά σχόλια που την συνοδεύουν δεν δεσμεύουν

⁷⁴ Ευγενία Χατζήτωακειμίδου, *Ερμηνεία των φορολογικών συμβάσεων – Ο ρόλος των ερμηνευτικών σχολίων του Μοντέλου Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΜΣ ΟΟΣΑ)*, Περιοδικό Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών, Τεύχος 10/2006 (Έτος 12ο), 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

⁷⁵ Βρισηίς Βενιέρη, *Ερμηνεία των Συμβάσεων για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος*, Περιοδικό Επιχείρηση, Τεύχος 3/2007, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, διαθέσιμο σε: https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/LAW155/%CE%92%CE%B9%CE%BD%CE%B9%CE%AD%CF%81%CE%B7_%20%CE%95%CF%81%CE%BC%CE%B7%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CE%B1%20%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD%20%CE%B3%CE%B9%CE%B1%20%CF%84%CE%B7%CE%BD%20%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE%20%CE%B4%CE%B9%CF%80%CE%BB%CE%AE%CF%82%20%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82.pdf

την χώρα μας, αφού δεν έχουν επικυρωθεί με νόμο, όπως το άρθρο 28 του Συντάγματος προβλέπει και απαιτεί. Αν βέβαια η διμερής ΣΑΔΦ έχει ακριβώς το ίδιο περιεχόμενο με το Πρότυπο Σχέδιο του ΟΟΣΑ⁷⁶, τότε δέον είναι να λαμβάνονται υπόψη τόσο από την διοίκηση, όσο και από τα δικαστήρια.

Σε κάθε περίπτωση, τα κράτη, κατά τη σύναψη τέτοιων διμερών συνθηκών, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους τις κοινοτικές ρυθμίσεις και να μην συνάπτουν συμφωνίες με προβλέψεις αντίθετες. Φυσικά, τυχόν τρίτα κράτη, μέρη τέτοιων διμερών συμβάσεων, θα μπορούν να επικαλεστούν ακόμη και διαφορετικές προς το ενωσιακό δίκαιο ρυθμίσεις.

Ωστόσο, σε ό,τι αφορά ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως ορθά υποστηρίχθηκε και σε σχετική υπόθεση που απασχόλησε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), δεν υπάρχει πλήρης ελευθερία των κρατών μελών να συνάπτουν συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, στο μέτρο που κανόνες αυτών έρχονται σε αντίθεση με υφιστάμενους κανόνες κοινοτικού δικαίου⁷⁷.

Παράλληλα, σε άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου επισημάνθηκε πως και μεν τα κράτη μέλη έχουν ευχέρεια να διαμορφώνουν τις σχετικές ρυθμίσεις των διμερών συμβάσεων όπως αυτά επιθυμούν, ωστόσο αυτό δεν τους απαλλάσσει από την υποχρέωσή τους να τηρούν τις ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου και ως εκ τούτου, καθίσταται αδύνατο να επικαλεστούν τις συμβάσεις αυτές για να μην εκπληρώσουν τις ενωσιακές τους υποχρεώσεις⁷⁸.

Η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος και του κεφαλαίου, λοιπόν, συντελείται μέσω συμφωνίας για την κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ των κρατών που την συνάπτουν, τα οποία ακολουθούν συνήθως το Πρότυπο του ΟΟΣΑ. Οι συμβάσεις αυτές υποδεικνύουν το κράτος που αναλαμβάνει την εξουσία επιβολής φόρου στα πρόσωπα που συνδέονται και με τα δύο συμβαλλόμενα κράτη, ενώ το άλλο μέρος της συμφωνίας απεμπολεί αν όχι ολοκληρωτικά, πάντως σε σημαντικό βαθμό, την εξουσία αυτήν⁷⁹.

⁷⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 43.

⁷⁷ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 299, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷⁸ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 300, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁷⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 43-44.

Στο πλαίσιο μιας ΣΑΔΦ γίνεται η αναφορά στη νομοθεσία του αρμόδιου κράτους για τη φορολόγηση, ενώ σπάνια υποδεικνύεται ο ακριβής φόρος που επιβάλλεται. Αυτό μπορεί να γίνει είτε για την ερμηνεία και τον ορισμό εννοιών, είτε για την υπόδειξη του φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται σε κάθε ξεχωριστή κατηγορία εισοδημάτων. Με την αναφορά στο φορολογικό πλαίσιο του αρμόδιου κράτους αποφεύγεται έτσι η διπλή φορολογία. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις όπου μπορεί να υποδεικνύεται το αρμόδιο κράτος για τη φορολογία, αλλά ταυτόχρονα να παραμένει ένα ποσοστό διπλής φορολόγησης. Κάτι τέτοιο εμπίπτει στους στόχους των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, καθώς στόχος είναι να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και όχι αποκλειστικά η πλήρης εξάλειψή της. Σε περίπτωση βέβαια που υφίσταται η διπλή φορολόγηση, υπάρχει η δυνατότητα, κυρίως μέσω των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και δευτερευόντως μέσω των διατάξεων του ΚΦΕ, να γίνει αντιστάθμιση του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό με τον φόρο που οφείλεται στη χώρα κατοικίας.

Ο ίδιος ο ΟΟΣΑ επιδιώκει για σκοπούς φορολογικής, αλλά και οικονομικής δικαιοσύνης, την δίκαιη κατανομή της φορολογητέας ύλης μεταξύ κράτους κατοικίας και κράτους πηγής. Για να εξασφαλίσει, λοιπόν, ακριβώς αυτό, η Πρότυπη Σύμβαση προκρίνει την φορολόγηση στο κράτος κατοικίας τόσο των εισοδημάτων των επιχειρήσεων («ενεργητικά»), όσο και των εισοδημάτων από τόκους ή μερίσματα («παθητικά»). Ο κανόνας, δηλαδή, είναι η φορολογία στο κράτος κατοικίας και η εξαίρεση η φορολογία στο κράτος πηγής. Αυτό γίνεται καταρχήν μερικώς, σε περιπτώσεις φορολόγησης των παθητικών εισοδημάτων που αποκτώνται εκεί, ενώ εξ ολοκλήρου φορολογείται μία επιχείρηση, αν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα πηγής⁸⁰.

Κατοχυρώνεται, δηλαδή, η προτεραιότητα της φορολόγησης της επιχείρησης στο κράτος της κατοικίας, ενώ το κράτος της πηγής είτε παρακρατεί ένα ποσοστό του φόρου είτε, σε περίπτωση ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, φορολογεί αυτά τα ίδια αποκλειστικά τα εισοδήματα που προκύπτουν από την δραστηριότητα αυτής. Με τον τρόπο αυτό, το διεθνές φορολογικό δίκαιο, σε επίπεδο διεθνών φορολογικών συμβάσεων και φορολογικών κανόνων, επιδιώκει την διαφύλαξη τόσο των

⁸⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 44-45 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

συμφερόντων του κράτους κατοικίας του φορολογουμένου, όσο και του κράτους από το οποίο αυτός αντλεί τα εισοδήματά του⁸¹.

Φυσικά, το πρόκριμα που δίνεται στην φορολόγηση στο κράτος κατοικίας έχει δημιουργήσει ζητήματα και διαφωνίες εκ μέρους των λιγότερων ανεπτυγμένων οικονομικά χωρών, οι οποίες προβάλλουν ως ένσταση την συνέπεια αυτής της πρακτικής, η οποία κατά την άποψή τους, οδηγεί στην αύξηση της απόστασης που χωρίζει τα κράτη με εύρωστα οικονομικά μεγέθη από τα αναπτυσσόμενα⁸². Ο ΟΟΣΑ, ωστόσο, αντιτάσσει στην κριτική αυτή πως η ιδιότυπη αυτή «κατάταξη» των κρατών σε συγκεκριμένες «κατηγορίες» δεν είναι σε καμία περίπτωση μόνιμη, καθώς η διεθνής οικονομία, λόγω και των συνεχών τεχνολογικών εξελίξεων, είναι ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ο ρόλος, δηλαδή, ενός κράτους, από «κράτος κατοικίας» μπορεί να μεταβληθεί πολύ γρήγορα και να θεωρείται πλέον αυτό «κράτος πηγής»⁸³.

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα προσφάτως ισχύουσας (από 01-01-2023) ΣΑΔΦ είναι αυτή μεταξύ της Ελλάδος και της Σιγκαπούρης. Αυτή κυρώθηκε με τον νόμο υπ' αριθμό 4879/ΦΕΚ Α' 4/17-1-2022. Όπως παρατηρείται, υπάρχει τεράστια ομοιότητα του άρθρου 5 της εξεταζόμενης ΣΑΔΦ με το άρθρο 6 του ΚΦΕ. Διαφοροποιήσεις σαφέστατα και παρατηρούνται, όπως για παράδειγμα στον απαιτούμενο χρόνο διάρκειας λειτουργίας ενός εργοταξίου, προκειμένου αυτό να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση (12 έναντι 3 μηνών), αλλά εντύπωση προκαλεί η χρήση στην ΣΑΔΦ της λέξης «ειδικότερα» αντί της λέξης «κυρίως» που χρησιμοποιείται στον ΚΦΕ, στοιχείο που παραπέμπει σε μία μάλλον περιοριστική παρά ενδεικτική απαρίθμηση παραδειγμάτων⁸⁴.

Από την άλλη, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, εν τη απουσία μιας ΣΑΔΦ, καλείται σε εφαρμογή η εσωτερική φορολογική νομοθεσία. Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελεί η παύση της ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Σουηδίας από 1-1-2022, μετά από απόφαση των σουηδικών αρχών. Κατά συνέπεια, δεν ισχύει για εισοδήματα που δημιουργούνται από 1-1-2022 και για φόρους κεφαλαίου που προκύπτουν από την 1-1-2023 και έπειτα. Επομένως, από την ημερομηνία αυτή και

⁸¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 44-45 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁸² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 45

⁸³ 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>

⁸⁴ Διαθέσιμη σε: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-07/FEK-A-4-2022-SINGAPORE.pdf>

πέρα, για τα εισοδήματα πηγής Σουηδίας θα έλθουν σε εφαρμογή οι εγχώριες φορολογικές διατάξεις⁸⁵.

1.2. Μόνιμη Εγκατάσταση – Θεωρητική Ανάλυση των Επιμέρους Στοιχείων της

Όπως προβλέπεται από τον ΚΦΕ, ο οποίος ακολούθησε το πρότυπο του Μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) του ΟΟΣΑ, ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δηλαδή μπορεί να φορολογηθεί δυνάμει των διατάξεων του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου, όταν συστάθηκε ή ιδρύθηκε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα ή οποιαδήποτε διάρκεια του φορολογικού έτους ο τόπος άσκησης της πραγματικής του διοίκησης βρισκόταν στην Ελλάδα.

Αναφορικά με το τελευταίο, δηλαδή τον «τόπο άσκησης της πραγματικής διοίκησης» του νομικού προσώπου, κρίσιμα προκειμένου να θεωρηθεί ένας συγκεκριμένος τόπος ως τέτοιος είναι τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες που επικρατούν. Ιδίως λαμβάνονται υπόψιν η λήψη κρίσιμων αποφάσεων, η άσκηση καθημερινής διοίκησης και η διεξαγωγή των συνεδριάσεων της γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου.

Δηλαδή, ένα νομικό πρόσωπο έχει την έδρα του στη χώρα μας, εφόσον η σύστασή του έγινε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, έχει την καταστατική έδρα του στη χώρα μας ή αν η διοίκησή του ασκείται εν τοις πράγμασι στην Ελλάδα. Το τελευταίο, μάλιστα, κριτήριο, επιτρέπει στην φορολογική διοίκηση να χαρακτηρίσει φορολογικό κάτοικο της χώρας μας εταιρεία που έχει τύποις την έδρα της σε άλλο κράτος, εφόσον με βάση τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της διαπιστώνεται πως η διοίκησή της ασκείται στην Ελλάδα⁸⁶.

Καθορίζεται, λοιπόν, η έννοια της «φορολογικής κατοικίας» από την ισχύουσα κατά περίπτωση Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που υπερισχύει της

⁸⁵ Βλ. για παύση ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βασιλείου της Σουηδίας, 2022: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimenasybaseon-symfionion-apofygis-diplis-forologias-tis>

⁸⁶ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 317 - 318, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

εσωτερικής νομοθεσίας δυνάμει του άρθρου 28 του Συντάγματος, ενώ αν αυτή δεν υφίσταται, από τις σχετικές ρυθμίσεις του ΚΦΕ⁸⁷.

Μία έννοια με εξίσου βαρύνουσα σημασία για την φορολογική διοίκηση είναι και αυτή της «μόνιμης εγκατάστασης», διότι αυτή, όπως και η φορολογική κατοικία, θεμελιώνει την εξουσία του κράτους στο οποίο βρίσκεται να φορολογήσει το εκάστοτε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, για τα εισοδήματα που αυτό αποκτά στη χώρα μας.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, ο καθορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης προχώρησε προκειμένου να προσδιοριστεί το δικαίωμα επιβολής του φόρου στα κέρδη των επιχειρήσεων που βρίσκονται εκτός Ελλάδας και διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Ασφαλώς, η φορολόγηση θα προκύπτει από τα εισοδήματα που θα δημιουργηθούν από την δραστηριότητα της επιχείρησης μόνο στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης, διαμορφώνοντας έτσι εξαίρεση από τον κανόνα φορολόγησης της επιχείρησης στο κράτος της έδρας.

Το περιεχόμενο της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης διαμορφώθηκε με πρότυπο τις ρυθμίσεις του μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, όπως επίσης και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Πρόκειται συγκεκριμένα για το άρθρο 5 αυτής, το οποίο προβλέπει πως μια επιχείρηση φορολογείται στο κράτος εγκατάστασής της, εκτός αν αυτή δραστηριοποιείται σε άλλο κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης⁸⁸. Με την υιοθέτηση της έννοιας αυτής, αποφεύγονται οι συγχύσεις που εμφανίζονταν στο παρελθόν, όταν και ίσχυαν παράλληλα δύο εννοιολογικές «σχολές», αυτές του ελληνικού και του διεθνούς συμβατικού δικαίου⁸⁹.

Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 6 του ΚΦΕ ορίζεται πως μόνιμη εγκατάσταση είναι ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι εργασίες της επιχείρησης, με χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων το υποκατάστημα, το γραφείο και το εργοστάσιο.

⁸⁷ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 318, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

⁸⁸ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 59 - 60, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

⁸⁹ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 61, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Πρέπει, δηλαδή, μέσω της μόνιμης εγκατάστασης να ασκείται η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας, αυτή να είναι σταθερή και μέσω αυτής να ασκούνται οι συναλλαγές της επιχείρησης⁹⁰.

Επισημαίνεται πως, σύμφωνα με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τα Ερμηνευτικά Σχόλια αυτής, στον ορισμό της «επιχείρησης» εντάσσονται το σύνολο των εταιρικών μορφωμάτων, όπως επίσης και οι ατομικές επιχειρήσεις, αλλά και οι ελεύθεροι επαγγελματίες⁹¹.

Αρχικά, λοιπόν, πρέπει να πληρούνται το «εδαφικό» κριτήριο, να είναι πράγματι εγκατεστημένη κάπου μια επιχείρηση, το οποίο μπορεί να προκύπτει από την ύπαρξη μηχανημάτων και εργαλείων. Αυτή η εγκατάσταση πρέπει να εντοπίζεται σε μία συγκεκριμένη γεωγραφική θέση, προκειμένου να πληρούται και το κριτήριο της σταθερότητας της εγκατάστασης αυτής⁹².

Σε ό,τι αφορά την «χωρική» διάσταση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, από τα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ, συνάγεται ότι χώρος εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων υφίσταται και στον χώρο εγκατάστασης αυτόματων εργαλείων⁹³. Τέτοια παραδείγματα εργαλείων είναι οι κερματοδέκτες, οι αυτόματοι διανομείς, αλλά και οι παιχνιδομηχανές. Οι δραστηριότητες του απασχολούμενου προσωπικού περιορίζονται στον έλεγχο και στην συντήρηση των εργαλείων αυτών.

Είναι επίσης απαραίτητο στοιχείο η εγκατάσταση να βρίσκεται στην διάθεση της επιχείρησης, με τον ΟΟΣΑ να έχει επισημάνει ότι η κύρια σημασία δεν είναι ποιος είναι ο κύριος κάτοχος της εγκατάστασης⁹⁴. Μπορεί να είναι νομίμως εκμισθωμένη ή

⁹⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 153.

⁹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 246.

⁹² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 155.

⁹³ 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).

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 10 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).

ακόμα και να κατέχεται παράνομα⁹⁵, αρκεί να είναι στη διάθεσή της⁹⁶, προκειμένου η επιχείρηση να μπορεί να ασκήσει τη δραστηριότητά της μέσω αυτής της εγκατάστασης⁹⁷.

Όσον αφορά το δεύτερο προσδιοριστικό στοιχείο μιας μόνιμης εγκατάστασης, απαιτείται η σταθερότητα της εγκατάστασης, λαμβάνοντας υπόψη τη γεωγραφική και χρονική πτυχή της. Η έννοια της μονιμότητας στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης εξετάζεται τόσο από χρονικής όσο και από γεωγραφικής απόψεως. Για παράδειγμα, η χρονική σταθερότητα συνδέεται με τον ελάχιστο απαιτούμενο χρόνο που απαιτείται για να θεωρηθεί μια εγκατάσταση μόνιμη και όχι αμιγώς προσωρινή, όπως ένας κατασκευαστικός χώρος ή έργο εγκατάστασης. Αρκεί, μάλιστα, να υπάρχει η πρόθεση από την επιχείρηση για την μονιμότητα της εγκατάστασης, εν όψει για παράδειγμα του ενδεχομένου της αποτυχίας της επιχειρηματικής προσπάθειας. Ο ίδιος ο ΚΦΕ δίνει προθεσμία τουλάχιστον τριών μηνών, προκειμένου ένα εργοστάσιο να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση, σε αντίθεση με την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, που απαιτεί χρονικό διάστημα τουλάχιστον 12 μηνών⁹⁸. Η μονιμότητα αφορά τόσο τους ανθρώπινους πόρους όσο και τους υλικούς πόρους. Όσον αφορά τη γεωγραφική σταθερότητα, δεν απαιτείται ο κρίσιμος εξοπλισμός να είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένος με την τοποθεσία, αρκεί να υπάρχει γεωγραφική συνοχή. Δηλαδή, αρκεί η παραμονή σε ορισμένο μέρος⁹⁹, χωρίς όρους αυστηρής μονιμότητας.

Ασφαλώς, στον νόμο επισημαίνονται και περιπτώσεις δραστηριοτήτων που δεν εμπίπτουν στο καθεστώς της μόνιμης εγκατάστασης, όπως για παράδειγμα η χρήση εγκαταστάσεων με αποκλειστικό και μόνο σκοπό την αποθήκευση αγαθών ή την

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 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).

⁹⁶ 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).

⁹⁷ 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).

⁹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 158 – 159.

⁹⁹ 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)

εκτέλεση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Απαιτείται δηλαδή, όπως αναφέρεται και στην Πρότυπη ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ, να ασκείται εν όλω ή εν μέρει μέσω της μόνιμης εγκατάστασης η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Αν, επίσης, η επιχείρηση απασχολεί ανθρώπινο δυναμικό για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της, αυτό πρέπει να τελεί σε σχέση εξάρτησης με την επιχείρηση. Στην μόνιμη εγκατάσταση, δηλαδή, εντάσσονται περιπτώσεις όπως τα υποκαταστήματα και τα εργοστάσια, με τα πρώτα να αποτελούν το πλέον σύνηθες παράδειγμα, όπως έχει κριθεί εξάλλου και νομολογιακά¹⁰⁰.

Με βάση το άρθρο 5 παρ. 4 της Πρότυπης ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ, ορίζονται συγκεκριμένες δραστηριότητες, οι οποίες κατηγορηματικά χαρακτηρίζονται ως προπαρασκευαστικές και βοηθητικές¹⁰¹. Αυτές είναι: α) η χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, β) η διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση, γ) η διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση, δ) η διατήρηση καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) η διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας και στ) η διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως ε), εφόσον μια τέτοια δραστηριότητα ή, στην περίπτωση της υποπαραγράφου στ, η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (που προφανώς προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό) έχει υποστηρικτικό χαρακτήρα. Στην πέμπτη περίπτωση, μάλιστα, παρατηρείται και μια ουσιώδης διαφοροποίηση από το κείμενο του ΚΦΕ,

¹⁰⁰ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 153 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁰¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 159 - 160.

καθώς στο ελληνικό νομοθέτημα χρησιμοποιείται η διατύπωση «σε κάθε άλλη δραστηριότητα προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα»¹⁰².

Πριν την θέσπιση του νέου ΚΦΕ του 2013, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ρυθμιζόταν στο άρθρο 100 παρ. 1 του προΐσχυσαντος Κώδικα. Αυτή, όμως, εφαρμοζόταν μόνο στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρεία βρισκόταν σε τρίτο κράτος, με το οποίο η χώρα μας δεν είχε συνάψει ΣΑΔΦ¹⁰³. Αν κάτι τέτοιο είχε προηγηθεί, τότε η Σύμβαση αυτή, από την επικύρωσή της με νόμο και την θέση της σε ισχύ, όπως το ίδιο το Σύνταγμα ορίζει στο άρθρο 28 παρ. 1 και έχει κατ' επανάληψη κριθεί νομολογιακά, υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης νόμου. Παράλληλα, ο παλιότερος ΚΦΕ προέβaine σε περιοριστική και όχι ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων μόνιμης εγκατάστασης¹⁰⁴, ενώ στο κείμενο του άρθρου 100 δεν υφίστατο και κάποιος ορισμός της ίδιας της έννοιας. Ωστόσο, όπως είχε διαπιστωθεί και από την ίδια τη θεωρία, ο νομοθέτης όχι μόνο δεν περιόριζε την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στο εθνικό νομοθέτημα συγκριτικά με τον ΟΟΣΑ, αλλά αντίθετα την διεύρυνε, καθώς αναγνώριζε μόνιμη εγκατάσταση ακόμη και σε περιπτώσεις απουσίας σταθερού συναλλακτικού χώρου, αλλά και σε περιπτώσεις παντελούς απουσίας αντιπροσώπου της αλλοδαπής εταιρείας¹⁰⁵.

Αξίζει να σημειωθεί πως, ως εναλλακτική της ταυτόχρονης πλήρωσης των ως άνω τριών αναφερθέντων κριτηρίων, μια αλλοδαπή επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αρκεί στην Ελλάδα να υφίσταται πρόσωπο εξουσιοδοτημένο να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης (αντιπρόσωπος)¹⁰⁶. Να υφίσταται, δηλαδή, ένας εξουσιοδοτημένος από την επιχείρηση πράκτορας να ενεργεί στο όνομα αυτής και να την δεσμεύει. Ασφαλώς, ο πράκτορας αυτός πρέπει σε κάθε περίπτωση να μην εκτελεί δευτερευούσης σημασίας ή προπαρασκευαστικές δραστηριότητες¹⁰⁷. Η μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ότι

¹⁰² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 160 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁰³ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 63, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

¹⁰⁴ Νικ. Μπάρμπας, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' Άρθρο Ερμηνεία*, σελ. 63, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

¹⁰⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 273 -281, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁰⁶ 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 Πρώτης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), *Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment* | READ online (oecd-ilibrary.org)

¹⁰⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 161.

υφίσταται αποκλειστικά για τις δραστηριότητες για τις οποίες έχει εξουσιοδοτηθεί το πρόσωπο αυτό.

Αντίθετα, αν οι δραστηριότητες της αλλοδαπής επιχείρησης ασκούνται στην Ελλάδα μέσω προσώπων που είναι ανεξάρτητα από αυτήν, όπως για παράδειγμα ο μεσίτης, ο γενικός αντιπρόσωπος με προμήθεια ή ο ανεξάρτητος πράκτορας, τα οποία ενεργούν εντός του πλαισίου της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, χωρίς να δεσμεύουν άμεσα την αλλοδαπή επιχείρηση, δεν στοιχειοθετείται μόνιμη εγκατάσταση¹⁰⁸.

Το ΣτΕ, όποτε χρειάστηκε να εκφέρει γνώμη περί ύπαρξης ή μη μιας μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στην Ελλάδα, συχνά προβαίνει σε γενικότερου περιεχομένου διατυπώσεις και όχι σε εξονυχιστικό έλεγχο κάθε μιας περίπτωσης¹⁰⁹.

Διευκρινίζεται, τέλος, στον νόμο πως το γεγονός πως μια εταιρεία, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ελέγχει ή ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση που εδρεύει σε άλλο κράτος ή διεξάγει τις εργασίες της μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δεν αρκεί για να θεωρηθεί η πρώτη μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης¹¹⁰. Σε αντίθεση με ό,τι ίσχυε προ του ν. 4172/2013, πλέον παρατηρούμε πως ο ΚΦΕ έχει υιοθετήσει τις προβλέψεις του σχεδίου σύμβασης του ΟΟΣΑ για την μόνιμη εγκατάσταση, εξαλείφοντας έτσι τα προηγούμενων ετών ερμηνευτικά ζητήματα, τα οποία φυσικά εξακολουθούν ακόμη να υφίστανται για περιπτώσεις χωρών με τις οποίες η χώρα μας δεν έχει υπογράψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, η οποία τότε θα έχει υπερνομοθετική ισχύ¹¹¹.

Έχει γίνει δεκτό, μεταξύ άλλων, από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 167/2018, ΣτΕ 3114/2015) πως απαιτείται η αλλοδαπή εταιρεία να διαθέτει εντός της ελληνικής επικράτειας κατά τρόπο μόνιμο και όχι ευκαιριακό την αναγκαία υποδομή, καθώς και το σχετικό ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι απαραίτητο για την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας¹¹².

Αυτό που πρέπει σε κάθε περίπτωση να επισημανθεί είναι η τεράστια σημασία του κριτηρίου και της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, το οποίο και γνωρίζει μεγάλη αποδοχή στο πεδίο του συμβατικού διεθνούς φορολογικού δικαίου. Η

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

¹¹⁰ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 318.

¹¹¹ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 320.

¹¹² Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 320, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

μεγαλύτερη χρησιμότητά του έγκειται στην κατανομή του δικαιώματος επιβολής των φορολογικών βαρών μεταξύ του κράτους έδρας της επιχείρησης και του κράτους στο οποίο δημιουργείται το εισόδημα.

Και είναι ακριβώς τόσο βαρύνουσα η σημασία της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης εταιρείας πληρούσας τα κριτήρια του νόμου, διότι μέσω αυτής το κράτος έχει την εξουσία να επιβάλλει φόρο επί αυτοτελών φορολογικών υποκειμένων. Έχει δηλαδή το κράτος αρμοδιότητα να φορολογήσει τα κέρδη που παρουσιάζει η εγκατάσταση μιας επιχείρησης σε αυτό και μόνο και σε κάθε περίπτωση όχι στο κράτος της έδρας της.

Χρέον είναι να τονισθεί πως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής νομικής οντότητας επί ελληνικού εδάφους, αλλά και οι φορολογικές φύσεως συνέπειές της για τα εισοδήματα της οποιασδήποτε επιχείρησης, καθορίζονται από την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει η Ελλάδα με το κράτος έδρας της αλλοδαπής επιχείρησης. Ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υποχωρεί ενόψει της ύπαρξης κυρωμένης και υπογεγραμμένης ΣΑΔΦ¹¹³.

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, οι έννοιες που αφορούν τη μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης, σύμφωνα με το διεθνές φορολογικό δίκαιο και την πρακτική που εφαρμόζεται ευρέως, προέρχονται από την προσέγγιση της σχετικής έννοιας στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ. Αν και αυτή η Σύμβαση δεν αποτελεί εσωτερικό δίκαιο της Ελλάδας, καθώς δεν έχει επικυρωθεί με νόμο, αποτελεί «πυξίδα» για τις διεθνείς συμφωνίες που συνάπτει η Ελλάδα, εμπνέοντας έτσι το περιεχόμενό τους. Ως εκ τούτου, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης μιας επιχείρησης σε κάθε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν διαφέρει σημαντικά από τα γενικά εννοιολογικά στοιχεία που αποδίδει σε αυτήν η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ¹¹⁴.

Φλέγον, στις μέρες μας, είναι το ζήτημα της προσαρμογής και του προσδιορισμού της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται πλέον κυρίως στο διαδίκτυο. Και είναι ακριβώς εξαιρετικά κρίσιμο, διότι τα χαρακτηριστικά στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης

¹¹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 244.

¹¹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 245.

προσδιορίστηκαν σε ένα οικονομικό πεδίο περισσότερο «παραδοσιακό» και λιγότερο «ψηφιοποιημένο» σε σχέση με σήμερα¹¹⁵.

Πλέον, η επιχείρηση, ακόμα και αν δεν έχει υλική παρουσία σε ένα κράτος, δύναται να επικοινωνήσει με πελάτες της που κατοικούν σε αυτό είτε μέσω ιστοτόπων (website) είτε μέσω διακομιστών διαδικτύου (internet server).

1.3. Ειδική Αναφορά στην Υπόθεση Pipeline

Στο πλαίσιο των υποθέσεων που απασχόλησαν τα ευρωπαϊκά δικαστήρια, ίσως η πιο γνωστή από όλες να είναι αυτή της Pipeline του 1996¹¹⁶, με την οποία τέθηκε στο επίκεντρο το κατά πρώτη σειρά αναφερόμενο χαρακτηριστικό της μόνιμης εγκατάστασης, αυτό της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Στην υπόθεση αυτή, το Ανώτατο Φορολογικό Δικαστήριο της Γερμανίας έκρινε πως οι υπόγειες σωληνώσεις με αντλίες και βαλβίδες, οι οποίες αποτελούσαν το μέσο για την μεταφορά καυσίμων από την Ολλανδία στην Γερμανία, συνιστούσαν μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης σε γερμανικό έδαφος. Ο τρόπος με τον οποίο, βέβαια, τα καύσιμα μεταφέρονταν από την μία χώρα στην άλλη ήταν μέσω υπολογιστών, οι οποίοι χορηγούσαν την προς αυτό το σκοπό αναγκαία πίεση. Το γεγονός ότι η ολλανδική επιχείρηση δεν διέθετε υπαλλήλους στην Γερμανία, αλλά χρησιμοποιούσε ένα σύστημα εξ αποστάσεως ελέγχου με το οποίο καθίστατο εφικτή η λειτουργία των σωληνώσεων, δεν εμπόδιζε το δικαστήριο να κρίνει πως πληρούνταν το κριτήριο της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και κατ' επέκταση πως υπήρχε μόνιμη εγκατάσταση.

Επίσης, δεν δημιουργήθηκε ζήτημα από το γεγονός πως τη συντήρηση και επιδιόρθωση των σωληνώσεων αναλάμβαναν ανεξάρτητοι εργολάβοι, καθώς σημασία δόθηκε στο ποιος είχε τον έλεγχο επί της εγκατάστασης και όχι την πλήρη κυριότητα επ' αυτής.

Κατέληξε, λοιπόν, το δικαστήριο στο συμπέρασμα πως, ο γερμανικός σταθμός άντλησης είναι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, μολονότι ο έλεγχος

¹¹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 240-241.

¹¹⁶ 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.

εντοπίζεται στο εξωτερικό και η επιχείρηση αυτή δεν διαθέτει κυριότητα επί του σταθμού αυτού¹¹⁷.

Κατά συνέπεια, τα Δικαστήρια για πρώτη φορά διεύρυναν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σε τέτοιον βαθμό, ώστε να την αποσυνδέσουν από την ανάγκη ανθρώπινης παρέμβασης. Εν προκειμένω, αυτό σήμαινε πως τα κέρδη της ολλανδικής επιχείρησης, που θα προέκυπταν από την δραστηριότητα της μόνιμης εγκατάστασης θα φορολογούνταν στην Γερμανία, με βάση το γερμανικό φορολογικό σύστημα. Ασφαλώς, η υπόθεση αυτή, σε συνδυασμό με τα πραγματικά της περιστατικά, μπορεί να αξιοποιηθεί και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση.

Εξίσου σημαντική, βέβαια, διαπίστωση είναι πως αρκούσε πλέον η μόνιμη εγκατάσταση να είναι στην διάθεση της επιχείρησης και δεν ήταν προαπαιτούμενο η επιχείρηση να είναι κυρία αυτής. Επίσης, στην υπόθεση Pipeline διατυπώθηκε για πρώτη φορά η θέση πως μόνιμη εγκατάσταση δύναται να υφίσταται χωρίς την ύπαρξη ανθρώπινης παρέμβασης, χαρακτηριστικό γνώρισμα του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας.

Στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ δεν επικράτησε η διευρυμένη ερμηνεία σχετικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Η κύρια διαφοροποίηση παρατηρήθηκε στο ζήτημα του κατά πόσο ένας Internet Server και ένας ιστότοπος συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, καθώς μάλιστα η υποδομή της εγκατάστασης και ο χειρισμός αυτής από τον ανθρώπινο παράγοντα, κρίθηκαν ως μη απαραίτητα στοιχεία, αν κι εφόσον συντρέχουν τα υπόλοιπα κριτήρια της μόνιμης εγκατάστασης.

1.4. Η Νομιμότητα της Παροχής Τυχερών Παιγνίων Μέσω Διαδικτύου υπό το Πρίσμα της Ευρωπαϊκής Νομοθεσίας και Νομολογίας

Μέχρι σήμερα, δεν έχει εγκριθεί ειδική ευρωπαϊκή νομοθεσία για τις υπηρεσίες τυχερών παιγνίων. Τέτοια ζητήματα ρυθμίζονται από τις εθνικές νομοθεσίες των κρατών μελών. Παράλληλα, η αυξημένη προσφορά και ζήτηση για υπηρεσίες τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων μέσω του διαδικτύου δημιουργεί νέες προκλήσεις¹¹⁸.

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Διαθέσιμο σε: <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/i-agera-paignion/europe-agera-paignion>.

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί πως αναγκαία προϋπόθεση για την ενσωμάτωση οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η συμμόρφωσή της με τους νόμους¹¹⁹ και τις θεμελιώδεις αρχές που έχουν διαμορφωθεί μέσω της νομολογίας των δικαστηρίων της Ένωσης. Τέτοιες είναι ιδιαίτερα η ελευθερία παροχής υπηρεσιών και εγκαταστάσεως (άρθρα 56 και 49 ΣΛΕΕ).

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα τυχερά παίγνια αποτελούν μια οικονομική δραστηριότητα¹²⁰ και εμπίπτουν ιδίως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 της ΣΛΕΕ.

Κρίσιμη είναι η εγκατάσταση του επιχειρηματία στο κράτος μέλος στο οποίο παρέχεται η συγκεκριμένη υπηρεσία. Εάν ο πάροχος προσφέρει τις υπηρεσίες του με μόνιμο και σταθερό τρόπο στο κράτος των αποδεκτών, μέσω μιας απαραίτητης μόνιμης εγκατάστασης, τότε εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της ελευθερίας εγκατάστασης (49 ΣΛΕΕ). Πέραν αυτής, απαιτείται επίσης η συνεχής πρόθεση παροχής των υπηρεσιών του με μόνιμο τρόπο¹²¹.

Όταν, αντίθετα, ο επιχειρηματίας δεν έχει εγκατασταθεί στο κράτος μέλος προορισμού και οι υπηρεσίες δεν παρέχονται συνεχώς και με σταθερότητα, η ρύθμιση που αξιολογείται θα εξεταστεί στο πλαίσιο του άρθρου 56 της ΣΛΕΕ¹²².

Παρά την ύπαρξη προστατευτικού πλαισίου για τις ευρωπαϊκές ελευθερίες, υπάρχουν εξαιρέσεις από αυτήν την προστασία. Συγκεκριμένα, το άρθρο 51 της ΣΕΕ αποκλείει από την εφαρμογή της δραστηριότητες που αποτελούν πεδία άσκησης δημόσιας εξουσίας. Επιπλέον, υπάρχουν εξαιρετικές διατάξεις σχετικά με: α) την ελευθερία διακίνησης εμπορευμάτων, στο άρθρο 36 της ΣΕΕ, β) την ελευθερία παροχής υπηρεσιών, στο άρθρο 62 της ΣΕΕ, και γ) την ελευθερία εγκατάστασης, στο άρθρο 52 της ΣΕΕ.

Ο εθνικός νομοθέτης, βέβαια, δεν ενεργεί ανεξέλεγκτα, καθώς οι ρυθμίσεις του πρέπει να είναι συμβατές με τις ευρωπαϊκές ελευθερίες. Η υπεροχή του ενωσιακού δικαίου και οι ευρύτερες ελευθερίες ενωσιακών οργάνων εγείρουν ζητήματα σχετικά με την συμβατότητα των εθνικών ρυθμίσεων¹²³.

¹¹⁹ Σήμερα το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο συναπαρτίζεται από την Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΣυνθΕΕ), την Συνθήκη για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Χάρτη).

¹²⁰ Απόφαση Gambelli, παρ. 52-55.

¹²¹ C-55/94, Gebhard, σελ. I-4165, σημεία 22 έως 26.

¹²² C-470/11, σκέψη 26.

¹²³ Είναι χαρακτηριστική η διάταξη του άρθρου ΣΤ της Συνθήκης του Μάαστριχτ «Η Ένωση σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα, όπως κατοχυρώνονται με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4

Το ζήτημα δηλαδή που πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι το πώς επηρεάζουν τις εθνικές ρυθμίσεις οι ενωσιακοί περιορισμοί¹²⁴.

Είναι κοινώς αποδεκτό ότι όσο προστατεύονται οι ελευθερίες και τα δικαιώματα, άλλο τόσο μπορούν να υπάρξουν περιορισμοί σε αυτά. Οι περιορισμοί αυτοί μπορούν να εφαρμοστούν είτε μέσω ευρωπαϊκής νομοθεσίας είτε μέσω της νομολογίας του ΔΕΕ.

Το ΔΕΕ, με την απόφαση *Cassis de Dijon*¹²⁵, ως κύρια νομική βάση για τους περιορισμούς στις ευρωπαϊκές ελευθερίες ανέδειξε το δημόσιο συμφέρον. Το δημόσιο συμφέρον ορίζεται με ευρεία έννοια στις δικαστικές αποφάσεις.

Μετά τον εντοπισμό της νομικής βάσης για την επιβολή περιορισμών, το Δικαστήριο προχωρά σε έλεγχο αναλογικότητας της αμφισβητούμενης ρύθμισης με την τριπλή εκδοχή της: καταλληλότητα, αναγκαιότητα και αναλογικότητα εν στενή έννοια. Συχνά, ωστόσο, το Δικαστήριο αναλύει με συγκεκριμένο τρόπο την κάθε διάταξη.

Αρχικά, το Δικαστήριο θα αξιολογήσει κατά πόσο τα επιλεγμένα μέτρα είναι κατάλληλα για να επιτευχθεί ο επιδιωκόμενος σκοπός. Απαιτείται επίσης η επιτυχής εξέταση σε ένα δεύτερο επίπεδο, με την αναγνώριση της αναγκαιότητας της επιβολής του μέτρου. Βέβαια, πρέπει να επισημανθεί πως η αναγκαιότητα μιας ρύθμισης δεν απορρίπτεται απλώς επειδή αλλού έχει αντιμετωπιστεί το ίδιο ζήτημα με ένα πιο ευέλικτο μέτρο¹²⁶.

Τέλος, στο τρίτο επίπεδο, που αναφέρεται ως αναλογικότητα *stricto sensu*, δεν πραγματοποιείται μια απλή εξέταση της σχέσης μέσου προς σκοπό, αλλά απαιτείται η ισορροπία πολλών συμφερόντων και αξιών. Αυτό το τρίτο κριτήριο έχει μεγάλη σημασία, καθώς είναι πιθανό ένα μέτρο, να είναι τόσο υπερβολικά περιοριστικό για τις ελευθερίες, ώστε να απαιτείται η αποχή της κρατικής αρχής από οποιαδήποτε ενέργεια.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρέχει ένα περιθώριο ευχέρειας στις εθνικές αρχές για να αξιολογήσουν κατά πόσον οι εθνικές ρυθμίσεις που εξετάζονται είναι συμβατές με τους κοινοτικούς κανόνες.

Ειδικότερα, όσον αφορά τα τυχερά παιχνίδια, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο. Αρχικά, με τις πρώτες του αποφάσεις

Νοεμβρίου 1950, και όπως προκύπτουν από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, ως γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου».

¹²⁴ C-336/14 *Sebat Ince*, σκέψη 52.

¹²⁵ C-120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, 8η παράγραφος.

¹²⁶ C-384/93 *Alpine Investments BV v Minister van Financiën* [1995] ECR I-1141, πρργφ. 51.

(Schindler, Lanaara, Zenatti), αφήνονταν πολύ μεγάλα περιθώρια δράσης στις κρατικές αρχές. Ωστόσο, στη συνέχεια, η στάση του ΔΕΕ άλλαξε (Gambelli), καθώς πλέον απαιτείται μεγαλύτερη συνάφεια και συστηματικότητα από τα κράτη-μέλη στους σκοπούς που επικαλούνται για την εισαγωγή περιορισμών.

Το ίδιο το ΔΕΕ, πάντως, δικαιολόγησε την χορήγηση ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη, με την επίκληση λόγων πολιτισμικών, θρησκευτικών, αλλά και ηθικών, συνδυαστικά πάντως με την εκτέλεση ελέγχου αναλογικότητας¹²⁷.

Μέχρι σήμερα, ο αριθμός των ενωσιακών νομοθετικών κειμένων που αφορούν τις αγορές των τυχερών παιγνίων στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι περιορισμένος. Πέρα από το πρωτογενές νομοθετικό σώμα που περιλαμβάνεται στις Συνθήκες και τον Χάρτη, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει εκδώσει ορισμένες οδηγίες που επηρεάζουν τις εθνικές νομοθεσίες σχετικά με τα παίγνια.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα μιας τέτοιας οδηγίας είναι αυτή που αφορά το εξ αποστάσεως εμπόριο¹²⁸. Η οδηγία έχει ιδιαίτερη σημασία διότι είναι ένα από τα ελάχιστα νομοθετήματα που περιλαμβάνουν ορισμό του τυχερού παιγνίου. Συγκεκριμένα, το τυχερό παίγνιο περιλαμβάνει την διακινδύνευση χρηματικής αξίας σε παιχνίδια τύχης. Ο όρος αναφέρεται επίσης στην οδηγία για τις αθέμιτες εμπορικές πρακτικές¹²⁹. Αντίστοιχα, στον ελληνικό νόμο υπ' αριθ. 4002/2011, προβλέπεται πως ποινικοποιείται η παροχή σύνδεσης σε μη αδειοδοτημένους παρόχους τυχερών παιγνίων.

Επίσης, στην Οδηγία για το ξέπλυμα χρήματος, γίνεται άμεση αναφορά στα τυχερά παίγνια, καθώς απαιτείται από τους παρόχους υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών, κατά την είσπραξη των κερδών ή την κατάθεση του στοιχήματος ή και στις δύο περιπτώσεις, όταν πραγματοποιούν συναλλαγές που ανέρχονται σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο των 2.000 ευρώ, να εφαρμόζουν μέτρα δέουσας επιμέλειας.

Ωστόσο, η απουσία σαφών και ξεκάθαρων νομοθετημάτων δυσχεραίνει την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την συχνή καταδίκη των εθνικών αρχών.

Το 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέλαβε μια σημαντική νομοθετική πρωτοβουλία με την έκδοση της Πράσινης Βίβλου για τα παίγνια που διεξάγονται στην εσωτερική αγορά μέσω διαδικτύου.

¹²⁷ Schindler (C-275/92).

¹²⁸ Οδηγία υπ' αριθμ. 97/7/EC του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ης Μαΐου 1998.

¹²⁹ 2005/29/EC.

Η Πράσινη Βίβλος είχε ελαστικό χαρακτήρα και δεν αποτελούσε νομικά δεσμευτικό κείμενο, ενώ απεικόνιζε και τη μέχρι εκείνη τη στιγμή νομολογία του ΔΕΕ.

Αφού ολοκληρώθηκε η διαβούλευση, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε την ανακοίνωσή της με αριθμό [COM (2012) 596 final/23-10-2012]. Στην ανακοίνωση αυτή, παρουσιάζονταν πέντε άξονες προτεραιότητας για περαιτέρω δράση.

Στους άξονες αυτούς συμπεριλαμβάνονται προτάσεις όπως η συμβατότητα των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων με το Ευρωπαϊκό Δίκαιο, η ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας και της αποτελεσματικότητας επιβολής των κανόνων μεταξύ των κρατών μελών, η προστασία των καταναλωτών, όπως επίσης και η καταπολέμηση της απάτης και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες¹³⁰.

Εξίσου ενδιαφέρον, τέλος, παρουσιάζει η έκδοση της Σύστασης εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στις 14 Ιουλίου 2014, όπου γίνεται αναφορά σε έναν αριθμό θεμάτων που πρέπει να αντιμετωπιστούν από τις εθνικές αρχές.

Παρά την έλλειψη ενός εκτεταμένου νομοθετικού πλαισίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το Δικαστήριο έχει διαμορφώσει τα επιτρεπτά όρια για τη ρύθμιση των εθνικών αγορών τυχερών παιχνιδιών από τα κράτη μέλη μέσω των αποφάσεών του.

Αρχικά, η υπόθεση Schindler¹³¹ αποτέλεσε την πρώτη απόφαση στην οποία αναλύθηκε το ζήτημα των περιορισμών στην αγορά των τυχερών παιχνιδιών. Το Δικαστήριο αναγνώρισε την ειδική φύση της αγοράς των παιχνιδιών και των στοιχημάτων και την ανάγκη επιβολής περιοριστικών κανονισμών. Ωστόσο, ακόμη πιο σημαντικό είναι το συμπέρασμα ότι η παροχή τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων, αποτελεί "οικονομική δραστηριότητα", αλλά και "παροχή υπηρεσιών", σύμφωνα με το άρθρο 56 της Συνθήκης Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹³². Επιπλέον, το Δικαστήριο έθεσε για πρώτη φορά το θέμα της ειδικής φύσης των τυχερών παιχνιδιών, που δικαιολογεί την παραχώρηση ευρείας ευχέρειας στις εθνικές αρχές.

Μια δεύτερη σημαντική απόφαση ήταν η Lanaara¹³³, όπου αποφασίστηκε ότι το καθεστώς του κρατικού μονοπωλίου στα τυχερά παιχνίδια ήταν νόμιμο. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η ρύθμιση δεν παραβιάζει τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, καθώς οι σχετικοί περιορισμοί επιβάλλονται γενικά για σκοπούς δημοσίου

¹³⁰ Περισσότερες πληροφορίες σε: <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/i-agera-paignion/europe-agera-paignion>

¹³¹ Απόφαση C-275/92 HM Customs and Excise v Schindler, σελ. I-01039.

¹³² Σκέψη 25 της Απόφασης C-275/92.

¹³³ Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, Markku Juhani Läära, Cotswold Microsystems Ltd και Oy Transatlantic Software Ltd κατά Kihlakunnansyyttäjä (Jyväskylä) και Suomen valtio.

συμφέροντος. Παρόλα αυτά, το Δικαστήριο, δεν παρέλειψε να αναφέρει ότι η επιβολή αυστηρότερων υποχρεώσεων στους ενδιαφερόμενους θα ήταν προτιμότερη λύση από τον πλήρη αποκλεισμό τους¹³⁴.

Στην απόφαση Zenatti¹³⁵, αναγνωρίζεται ότι ένα κράτος μπορεί να περιορίσει τη δραστηριότητα σε αυτόν τον συγκεκριμένο τομέα με βάση γενικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος. Ωστόσο, όπως ορίζεται από τη νομολογία, απαιτείται η σχετική νομοθεσία να δικαιολογείται πραγματικά από στόχους κοινωνικής πολιτικής και να εξασφαλίζεται ότι οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί δεν είναι αναλογικά υπερβολικοί σε σχέση με αυτούς τους στόχους.

Σταθμό, ωστόσο, αποτέλεσε η απόφαση Gambelli. Για πρώτη φορά, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από τα κράτη μέλη δεν είναι ανέλεγκτη από το Δικαστήριο. Ειδικότερα, το Δικαστήριο κρίνει ότι αν οι ρυθμίσεις δεν δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ή αν αποδειχθεί ότι είναι ακατάλληλες για την επίτευξη του δημόσιου συμφέροντος, ή αν δεν υπάρχει αναλογικότητα "stricto sensu", τότε παραβιάζονται τα άρθρα 43 και 49 της Συνθήκης.

Ωστόσο, στην Gambelli τονίστηκε πως κρατικοί περιορισμοί δεν πρέπει να προκαλούν διακρίσεις και πως ο λόγος περιορισμού δεν πρέπει να είναι προσχηματικός ενώ ο εισαγόμενος κανόνας δεν πρέπει να περιορίζει την παροχή υπηρεσιών παιγνίων με έναν αδικαιολόγητα αποσπασματικό τρόπο.

Σε σχέση με την υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε πως ενώ οι κρατικές αρχές ισχυρίζονταν ότι οι περιορισμοί που επιβάλλονταν είχαν ως στόχο τον έλεγχο των τυχερών παιγνίων, την ίδια στιγμή η Ιταλία ακολουθούσε μια επιθετική πολιτική στον εμπορικό τομέα των παιγνίων¹³⁶. Επιπλέον, με την απόφαση Gambelli, κρίθηκε ότι οι υπηρεσίες παιγνίων που προσφέρονται διά ηλεκτρονικών μέσων υπόκεινται στις διατάξεις της Συνθήκης, και συνεπώς η απαγόρευση της παροχής υπηρεσιών απευθείας στους καταναλωτές μέσω του διαδικτύου αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

Άλλες αποφάσεις που εκδόθηκαν στη δεύτερη φάση ήταν η Placanica, η Lindman, η Επιτροπή κατά Ιταλίας και η Επιτροπή κατά Ελλάδος.

¹³⁴ Σκέψη 39 της αναφερόμενης στην υπ' αριθ. 130 υποσημείωση απόφασης.

¹³⁵ Απόφαση Questore di Verona κατά Diego Zenatti.

¹³⁶ Βλ. απόφαση του ΔΕΕ C-243/01, Ποινικές Διαδικασίες κατά του Piergiorgio Gambelli και άλλων, πργρφ. 69.

Ειδικότερα, μάλιστα, στην περίπτωση της υπόθεσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά της Ιταλίας, το αποτέλεσμα της διαδικασίας ήταν πως εξασφαλίστηκε ότι οι ιταλοί πολίτες θα έχουν πρόσβαση σε μια ευρύτερη επιλογή εξουσιοδοτημένων υπηρεσιών τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο ως αποτέλεσμα των αλλαγών που έγιναν στο νομικό πλαίσιο της Ιταλίας.

Πριν από την αλλαγή του νόμου της, η Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή (CONI), μαζί με τον αρμόδιο για την διοργάνωση ιπποδρομιών εθνικό φορέα (UNIRE), είχαν το αποκλειστικό δικαίωμα να οργανώνουν στοιχήματα σε αθλητικά γεγονότα, συμπεριλαμβανομένων των τυχερών παιχνιδιών στο διαδίκτυο.

Ενώ ο νόμος της ΕΕ επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν την προσφορά υπηρεσιών τυχερών παιγνίων για σκοπούς δημόσιου συμφέροντος, αυτοί οι περιορισμοί πρέπει να συμβαδίζουν με τη δική τους συμπεριφορά όσον αφορά την παροχή ακριβώς των ίδιων υπηρεσιών.

Επιπλέον, οποιαδήποτε μέτρα λαμβάνονται από τα κράτη μέλη για τον περιορισμό της αγοράς πρέπει να είναι αναγκαία, αναλογικά και να μην εισάγουν διακρίσεις. Η Επιτροπή διαπίστωσε ότι οι περιορισμοί της Ιταλίας στους ξένους πάροχους υπηρεσιών παραβίαζαν την αρχή της αναλογικότητας.

Με το νέο της νόμο, η Ιταλία άνοιξε την αγορά των τυχερών παιχνιδιών στο διαδίκτυο. Ωστόσο, το τυχερό παιχνίδι θα συνέχιζε να προστατεύεται, ιδιαίτερα εν όψει ευάλωτων καταναλωτών και φαινομένων εθισμού. Η Επιτροπή, σε σχετική ανακοίνωσή της, καλωσόρισε το νέο ιταλικό νόμο που θα επιτρέψει την παροχή υπηρεσιών διασυνοριακά, με σαφείς κανόνες για την εξουσιοδότηση και τη χορήγηση αδειών σε εγχώριους και ευρωπαίους φορείς¹³⁷.

Ωστόσο, παρά την εξέλιξη αυτή, η νομολογία του ΔΕΕ, με επόμενές της αποφάσεις, ανείρεσε την ίδια της την εξέλιξη. Χαρακτηριστική περίπτωση είναι η υπόθεση Liga Portuguesa.

Όσον αφορά στα πραγματικά γεγονότα, η εταιρεία παροχής διαδικτυακών παιγνίων Bwin, η οποία εδρεύει στο Γιβραλτάρ, δεν είχε φυσική παρουσία στην Πορτογαλία, αλλά παρείχε υπηρεσίες παιγνίων μέσω του διαδικτύου.

Από την πλευρά της, η Liga Portuguesa ήταν ένα νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, με δομή σωματείου και μη κερδοσκοπικό σκοπό. Διοργάνωνε, μεταξύ άλλων, το πρωτάθλημα ποδοσφαίρου της πρώτης εθνικής κατηγορίας της Πορτογαλίας και

¹³⁷ Περισσότερα σε: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_10_504

ήταν επίσης υπεύθυνη για την εμπορική εκμετάλλευση των αγώνων του πρωταθλήματος. Τελικά, η Liga Portuguesa μετονομάστηκε σε "Bwin Liga" με βάση συμβάσεις χορηγίας και πρόσθεσε αναφορές και σύνδεσμο προς την ιστοσελίδα της Bwin.

Από την άλλη πλευρά, η Santa Casa ήταν ένα «νομικό πρόσωπο διοικητικής δημοσίας ωφέλειας», το οποίο είχε νόμιμη αποκλειστικότητα στα λαχεία, το λόττο και το αθλητικό στοίχημα. Έχοντας αποδείξει ότι η Liga Portuguesa και η Bwin προώθησαν, οργάνωσαν και εκμεταλλεύτηκαν παιχνίδια μέσω του διαδικτύου που η Santa Casa είχε αποκλειστικότητα ή παρόμοια παιχνίδια, καθώς και ότι διαφήμισαν αυτά, επιβλήθηκαν πρόστιμα στη Liga Portuguesa και στην Bwin.

Αρχικά, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη υπόθεση υπαγόταν αναμφισβήτητα στο πλαίσιο του τότε ισχύοντος 49ου άρθρου της Ευρωπαϊκής Συνθήκης, καθώς η Bwin δραστηριοποιούνταν αποκλειστικά στην Πορτογαλία μέσω του Διαδικτύου.

Στη συνέχεια, εξετάστηκε εάν οι περιορισμοί θα μπορούσαν να δικαιολογηθούν με βάση τις ρητές ρήτρες διαφυγής του άρθρου 43 ή τους υπαγόμενους σε δημόσιο συμφέρον επιτακτικούς λόγους. Ωστόσο, δεδομένου ότι η πορτογαλική κυβέρνηση προέβαλε την πάταξη του εγκλήματος ως λόγο περιορισμού, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι πρόκειται για έναν επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα τυχερά παιχνίδια που διεξάγονται μέσω Διαδικτύου συνεπάγονται διαφορετικού είδους κινδύνους, οι οποίοι είναι πιο σημαντικοί από αυτούς που απειλούν τις παραδοσιακές αγορές¹³⁸, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος στο πλαίσιο του αγώνα κατά του εγκλήματος.

Η Liga Portuguesa αφορούσε περίπτωση κρατικών μονοπωλίων, το οποίο κρίθηκε ως συμβατό με το ευρωπαϊκό δίκαιο. Σε αυτήν την περίπτωση, το Δικαστήριο άφησε ξανά ευρύ περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη. Βέβαια, αυτή τη φορά παρείχε και κριτήρια ελέγχου για την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας.

Συμπερασματικά, αυτό το οποίο προκύπτει σε κάθε περίπτωση, είναι πως η διεξαγωγή τυχερών παιχνιδιών ως οικονομική δραστηριότητα είναι καταρχήν απεριόριστη στην Ένωση.

¹³⁸ Σκέψη 70 της απόφασης που περιγράφεται.

Όπως ήδη κρίθηκε στην απόφαση Schindler, η παροχή τυχερών παιγνίων αποτελεί μία έκφανση της ελευθερίας παροχής υπηρεσιών¹³⁹ στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με το άρθρο 56 της Συνθήκης Λειτουργίας της ΕΕ, δεν μπορούν να στοιχειοθετηθούν περιορισμοί με αιτιολογική βάση την υπηκοότητα. Είναι απόλυτα απαγορευμένη η διάκριση κατά των επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους στο εσωτερικό της χώρας και η επιβολή περιορισμών στους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος.

Νόμιμη βάση, με την οποία δικαιολογούνται περιορισμοί στα τυχερά παίγνια, είναι οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος. Ο συνήθης λόγος που επικαλείται το ΔΕΕ είναι η ανησυχία για την κοινωνική συνοχή λόγω του αυξανόμενου εθισμού των καταναλωτών στα τυχερά παίγνια. Ο εθισμός στα παίγνια συνδέεται επίσης με την ανάγκη ελέγχου του ανταγωνισμού στην αγορά των τυχερών παιγνίων. Οι παραπάνω σκέψεις έχουν αναλυθεί εκτενώς από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις υποθέσεις *Ladbroke's* και *Liga Portuguesa*, στις οποίες διατυπώνει την θέση πως είναι αποδεκτός ο σκοπός της αποτροπής της υποκίνησης από τους πολίτες σπατάλης χρημάτων που σχετίζεται με τα παίγνια.

Λόγω των αρνητικών επιπτώσεων που μπορεί να έχει σε ατομικό επίπεδο η εξάρτηση από τα τυχερά παιχνίδια, όπως αναδείχθηκε και στην υπόθεση *Carmen Media Group* από το ΔΕΕ¹⁴⁰, η ελεύθερη αγορά στα παίγνια εμπεριέχει κινδύνους που απειλούν την οικονομική κατάσταση και την ψυχική υγεία των καταναλωτών. Σε αυτό το πλαίσιο, το ΔΕΕ αναλαμβάνει έναν νομικό ρόλο προκειμένου να προστατευθεί η δημόσια ηθική. Ωστόσο, όταν αυτή αποτελεί τη μοναδική δικαιολογία για μια κρατική ρύθμιση, το κράτος έχει περιορισμένη ευχέρεια να ενεργήσει. Μέσω των περιορισμών, προστατεύεται η κοινωνία συνολικά και διατηρούνται χαμηλά τα ποσοστά εθισμού¹⁴¹ στα παίγνια μέσω της αναγκαστικής μείωσης της ζήτησης¹⁴².

Επιπλέον, το διαδίκτυο προσφέρει ανωνυμία και διευκολύνσεις στους χρήστες, επιτρέποντάς τους να συμμετέχουν ευχερέστερα σε παιχνίδια και αυξάνοντας έτσι την πιθανότητα εθισμού¹⁴³. Όπως επισημαίνεται από το ίδιο το Δικαστήριο, οι ιδιαίτερες

¹³⁹ C-275/92, *Schindler*, Συλλογή 1994, σ. I-1039, σκέψη 25, καθώς και C-67/98, *Zenatti*, Συλλογή 1999, σ. I-7289, σκέψη 24, C-316/0, *Markus Stoß*, σελ. I-8124, σκέψη 58.

¹⁴⁰ ΔΕΕ αποφ. 8.9.2010 υποθ. C-46/2008 . Συλλ. 2010 I8149.

¹⁴¹ Βλ. και ΓνωμΕισΔΕΚ C-42/2007, ό.π., *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* και *Bwin International Ltd* κατά *Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa*, σκέψεις 245-246.

¹⁴² *Schindler*, ό.π., σκέψεις 57 και 58, *Läärä κ.λπ.*, σκέψεις 32 και 33, καθώς και *Zenatti*, σκέψεις 30,31.

¹⁴³ Βλ. την απόφαση *Carmen Media Group* όπου το διαδίκτυο παρουσιάζεται ως πηγή μεγάλων κινδύνων κυρίως για τους νέους.

χαρακτηριστικές πτυχές της διαδικτυακής παροχής τυχερών παιγνίων μπορούν να αποτελέσουν πηγή κινδύνων διαφορετικής φύσης.

Η ίδια η προστασία των καταναλωτών από τον εθισμό στον τζόγο έχει αναδειχθεί ως ένας αυτόνομος λόγος περιορισμού του ανταγωνισμού και της ελευθερίας παροχής υπηρεσιών¹⁴⁴. Όπως εξάλλου έκανε σαφές και ο Εισαγγελέας Bot στην υπόθεση Liga Portuguesa: *«Το κοινοτικό δίκαιο δεν έχει, κατά τη γνώμη μου, ως αντικείμενο την υπαγωγή των τυχερών και χρηματικών παιγνίων στους νόμους της αγοράς. Τα κράτη μέλη θέλησαν να θεμελιώσουν την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα στη διαμόρφωση μιας όσο το δυνατόν ανοικτότερης αγοράς, καθόσον ο ανταγωνισμός, όταν είναι υγιής, εξασφαλίζει, γενικώς, την τεχνολογική πρόοδο και βελτιώνει την ποιότητα μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος εγγυώμενος ταυτόχρονα μείωση του κόστους. ... Ωστόσο, τα πλεονεκτήματα αυτά δεν απαντώνται στον τομέα των τυχερών και χρηματικών παιγνίων. Ο ανταγωνισμός μεταξύ των παρεχόντων υπηρεσίες στον τομέα αυτόν, που τους οδηγεί αναγκαστικά στο να προσφέρουν στους καταναλωτές παίγνια όλο και περισσότερο ελκυστικά ώστε να πραγματοποιούν τα μέγιστα κέρδη, δεν νομίζω ότι αποτελεί πηγή προόδου και ανάπτυξης. ...»*.

Σύμφωνα με το Δικαστήριο, είναι νόμιμο και δικαιολογημένο για τα κράτη μέλη να επιβάλλουν θεμιτούς περιορισμούς στον ελεύθερο ανταγωνισμό για να προστατεύσουν τους καταναλωτές από πιθανότητα εθισμού και οικονομικής επιβάρυνσης.

Παράλληλα, το Δικαστήριο, μέσω της νομολογίας του, έχει επισημάνει ότι η πρόληψη των αδικημάτων αποτελεί έναν ακόμη θεμιτό λόγο για την επιβολή περιορισμών στην αγορά των τυχερών παιγνίων¹⁴⁵.

Πολλές ευρωπαϊκές χώρες, επίσης, επιβάλλουν περιορισμούς στους παρόχους υπηρεσιών τυχερών παιγνίων, με σκοπό τη μεγιστοποίηση των εσόδων. Η φορολόγηση των δραστηριοτήτων στον τομέα των παιγνίων συμβάλλει στη χρηματοδότηση κοινωφελών δραστηριοτήτων, όπως αναγνωρίζει και το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ)¹⁴⁶. Ωστόσο, η ενίσχυση κοινωνικών πρωτοβουλιών και η αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων δεν πρέπει να αποτελούν αποκλειστικό στόχο για την επιβολή περιορισμών, αλλά πρέπει να αποτελούν ευεργετική παρεπόμενη συνέπεια¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Stoß, σκέψη 74 Zeturf σκέψη 38.

¹⁴⁵ Laezza, C-375/14, EU:C:2016:60, σκέψη 32, Politanò - C-225/15, EU:C:2016:645, σκέψη 32.

¹⁴⁶ Βλ. παρ. 60 και 61 της απόφασης Schindler C-275/1992.

¹⁴⁷ Βλ. Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, σκέψη 38, αλλά και μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 24ης Μαρτίου 1994, C-275/92, Schindler, σ. I-1039, σκέψεις 57 και 60, ,

Αναλυτικότερα, η επίκληση λόγων γενικού συμφέροντος δεν επαρκεί για να επιβληθεί οποιοσδήποτε περιορισμός κρίνεται σκόπιμος από την εκάστοτε κρατική αρχή. Όπως εύστοχα παρατήρησε το ΔΕΕ στην απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδος: «... Αυτό δεν αναιρεί ότι οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητες τους με σεβασμό προς τις θεμελιώδεις αρχές που εγγυάται η Συνθήκη.».

Δηλαδή, η έλλειψη δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορά τα τυχερά παίγνια δεν σημαίνει ότι τα κράτη-μέλη έχουν το δικαίωμα να οργανώνουν την αγορά ή να επιβάλλουν οποιονδήποτε άλλο περιορισμό χωρίς νομική βάση συμβατή με το ενωσιακό δίκαιο.

Κάθε περιορισμός των ελευθεριών της Ένωσης πρέπει, εκτός από το να εξυπηρετεί θεμιτό σκοπό δημόσιου συμφέροντος ή επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, να συμμορφώνεται επίσης με την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της μη διάκρισης¹⁴⁸. Το βάρος της απόδειξης ανήκει στο ίδιο το κράτος μέλος, το οποίο πρέπει να παρέχει στο Δικαστήριο όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας¹⁴⁹.

Συγκεκριμένα, οι περιορισμοί πρέπει να είναι κατάλληλοι. Όπως κρίθηκε άλλωστε και στην υπόθεση Gambelli, θα πρέπει οι κρατικές ρυθμίσεις «να συμβάλλουν στον περιορισμό των δραστηριοτήτων στοιχημάτων κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό».

Το Δικαστήριο έχει προτείνει τη διενέργεια ενός «ελέγχου ειλικρίνειας» για να διαπιστωθεί εάν οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί πράγματι εξυπηρετούν αναγνωριζόμενους σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Επίσης, οι περιορισμοί που τίθενται πρέπει να είναι αναγκαίοι, αλλά και ανάλογοι με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) έχει αποδεχθεί διάφορους περιορισμούς για τα τυχερά παίγνια. Ωστόσο, όσο πιο αυστηροί είναι, τόσο πιο επείγουσα πρέπει να είναι η ανάγκη για την επιβολή τους. Ωστόσο, η πλήρης απαγόρευση, όπως αυτή του ελληνικού νόμου 3037/2002, κρίθηκε από το ΔΕΕ ως αντίθετη στο ενωσιακό δίκαιο, καθώς το ελληνικό κράτος θα μπορούσε να είχε χρησιμοποιήσει άλλα λιγότερο περιοριστικά μέτρα¹⁵⁰.

C-124/97, Läära κ.λπ.,σ. I-6067, σκέψεις 32 και 37, C-67/98, Zenatti, σ. I-7289, σκέψεις 35 και 36, καθώς και Gambelli σκέψεις 61 και 62, Dickinger and Ömer (C-347/09), σκέψη 61.

¹⁴⁸ Είναι ανεπίτρεπτη η επιβολή δυσμενών διακρίσεων εις βάρος π.χ. επιχειρήσεων που δεν εδρεύουν στο Κράτος Μέλος υποδοχής, βλ. C-64/08, Ernst Engelmann απόφαση 40

¹⁴⁹ C-227/06, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2008, σ. I-46, σκέψεις 62 και 63.

¹⁵⁰ Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Οκτωβρίου 2006, C65/2005, σκέψεις 38-41, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ελληνικής Δημοκρατίας.

Η αναλογικότητα, βέβαια, δεν συνιστά ένα μέγεθος σταθερό και αμετάβλητο. Αντιθέτως, είναι δυνατό να θεωρηθεί νόμιμη η επιβολή ενός αυστηρού μονοπωλίου σε ένα κράτος, ενώ ενδέχεται εισαχθέντες περιορισμοί να θεωρηθούν αντίθετοι προς το ευρωπαϊκό δίκαιο. Φυσικά, αυτό δεν σημαίνει ότι το μονοπώλιο είναι επιθυμητή λύση, ειδικά στις σημερινές συνθήκες. Επιπλέον, συχνά το ΔΕΕ υπογραμμίζει ότι η ύπαρξη διοικητικών δυσχερειών δεν δικαιολογεί εμπόδια σε μια θεμελιώδη ελευθερία που προστατεύεται από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁵¹.

Η ευθύνη για την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας βαρύνει το ίδιο το κράτος-μέλος, και η εξουσία ελέγχου της τήρησής της ανήκει στα εθνικά δικαστήρια¹⁵². Αν και αυτό φαίνεται αντιφατικό, εν όψει και της αναγνώρισης διακριτικής ευχέρειας, το ΔΕΕ ξεπερνά αυτήν την αντίφαση απαιτώντας συνοχή και συστηματικότητα στο κανονιστικό πλαίσιο¹⁵³.

Το Δικαστήριο σταθερά τονίζει πως δεν αρκεί να εξετάζεται η καταλληλότητα των περιορισμών, αλλά πρέπει επίσης να εισαχθούν θετικές προϋποθέσεις που επιβεβαιώνουν την καταλληλότητα. Επί παραδείγματι, είναι αδύνατο να θεωρείται νόμιμη η επιβολή μονοπωλίου από κάποιο κράτος, που να επικαλείται ανάγκη περιορισμού των τυχερών παιγνίων για λόγους υγείας, ενώ ο μοναδικός αδειοδοτημένος πάροχος ακολουθεί ιδιαίτερα επιθετική διαφημιστική πολιτική¹⁵⁴.

1.5. Αποφάσεις ΣτΕ ως προς την Νομιμότητα της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας των Τυχερών Παιγνίων

Σχετικές με τις αποφάσεις του ΔΕΕ, ως προς το ζήτημα της νομιμότητας ή μη της παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα από εξουσιοδοτημένους προς αυτό παρόχους, υπήρξαν και αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η πρώτη χρονικά απόφαση του ΣτΕ υπήρξε η υπ' αριθ. 1335/2019. Σε αυτήν, μία ανώνυμη εταιρεία δραστηριοποιούμενη στην εκμετάλλευση καζίνο στην περιοχή της Αττικής, στράφηκε κατά υπουργικής απόφασης, συγκεκριμένα της υπ' αριθ. Πολ.

¹⁵¹ Zeturf, σκέψη 48, όπου παραπέμπει στις αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 48, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 55.

¹⁵² Politanò - C-225/15, EU:C:2016:645, σκέψη 50.

¹⁵³ Βλ. ενδεικτικά Gambelli, ο.π. παρ. 67; Markus Stoss, ο.π. παρ.97.

¹⁵⁴ Dickinger, σκέψη 59.

1248/13-12-2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2854/16-12-2011), η οποία καθόριζε σχετικές λεπτομέρειες για την νόμιμη παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων εντός της ελληνικής Επικράτειας.

Με την αίτησή της, η εταιρεία ζητεί την ακύρωση της απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών με αριθμό Πολ.1248/13-12-2011. Τονίζει ότι η παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου είναι μια ανταγωνιστική επιχειρηματική δραστηριότητα που αρχικά ήταν απαγορευμένη στην Ελληνική Επικράτεια και εκτελούνταν παράνομα. Ωστόσο, με τον νόμο 4002/2011 και την ανωτέρω υπουργική απόφαση, επιτράπηκε προσωρινά η δραστηριότητα αυτή στην Ελλάδα σε εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και διαθέτουν σχετική άδεια. Αυτό γίνεται, σύμφωνα πάντα με την εταιρεία, κατά παράβαση του Συντάγματος και του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς δεν επιτράπηκε η ίδια δραστηριότητα με τις ίδιες προϋποθέσεις (δηλαδή της εγκατάστασης σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και του ΕΟΧ και της λήψης σχετικής άδειας) μεταβατικά και για άλλες ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Αυτή η δυνατότητα αποκλείστηκε λόγω της περιοριστικής, για αυτήν, προθεσμίας που ορίζεται στην αμφισβητούμενη υπουργική απόφαση (31-12-2011) για την υποβολή εθελούσιας αίτησης υπαγωγής στα άρθρα 45 έως 50 του νόμου 4002/2011.

Το Δικαστήριο, στην κρίση του, επικαλέστηκε σχετική νομολογία του ΔΕΕ, επισημαίνοντας πως η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρα 49 και 56 της ΣΛΕΕ) υπόκεινται σε περιορισμούς για λόγους δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας και δημόσιας υγείας, οι οποίοι και προβλέπονται στα άρθρα 51 και 52 της ΣΛΕΕ, τα οποία εφαρμόζονται επίσης στον τομέα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, καθώς και για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), την οποία αξιοποιεί στην επιχειρηματολογία του το Δικαστήριο, επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος που δικαιολογούν περιορισμούς στην επιχειρηματική δραστηριότητα των τυχερών παιγνίων περιλαμβάνουν την προστασία των καταναλωτών και την πρόληψη της απάτης και της υπερβολικής δαπάνης που συνδέεται με τα τυχερά παίγνια.

Συνεπώς, είναι αποδεκτό ότι οι κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν τα τυχερά παίγνια περιλαμβάνονται στους τομείς στους οποίους υπάρχουν σημαντικές διαφορές ηθικής, θρησκευτικής και πολιτιστικής φύσης μεταξύ των κρατών μελών. Λόγω της

έλλειψης εναρμόνισης σε επίπεδο ΕΕ, το κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να αξιολογήσει, με βάση τις δικές του αξίες, τις απαιτήσεις που συνεπάγεται η προστασία των συμφερόντων που διακυβεύονται.

Όσον αφορά τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται διαδικτυακά, αναγνωρίζεται ότι έχουν διαφορετικούς και μεγαλύτερους κινδύνους σε σύγκριση με τα παραδοσιακά και μέχρι τότε γνωστά, λόγω της έλλειψης άμεσης επαφής μεταξύ του καταναλωτή και του επιχειρηματικού φορέα, της ευκολίας πρόσβασης σε αυτά και της πιθανότητας μεγάλης και συχνής προσφοράς σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από την απομόνωση του παίκτη, την ανωνυμία και την έλλειψη κοινωνικού ελέγχου.¹⁵⁵

Στην ίδια την αιτιολογική έκθεση¹⁵⁶ του ν. 4002/2011, εξάλλου, επισημαίνονται οι σκοποί αυτοί, τους οποίους τα ευρωπαϊκά δικαστήρια έχουν αναγνωρίσει ως δικαιολογητικούς αποκλίσεων από τον κανόνα της ελευθερίας παροχής της οικονομικής δραστηριότητας των τυχερών παιγνίων, ενώ τονίζεται και η ανάγκη εισροής εσόδων στα ταμεία του Ελληνικού Δημοσίου, εν όψει τόσο της καταδίκης της χώρας μας από τα ευρωπαϊκά δικαστήρια, αλλά και της παράνομης δραστηριοποίησης πολλών παρόχων, ελλείψει σχετικού νομοθετικού πλαισίου. Οι σκοποί αυτοί, αναγνωρίζονται και από το Συμβούλιο της Επικρατείας ως δικαιολογημένοι και συμβατοί με τις διατάξεις της ΣΛΕΕ.

Ωστόσο, όπως τονίζει το ΣτΕ, η πλήρης απαγόρευση που είχε θεσπιστεί πριν από τον Νόμο 4002/2011 για την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, δεν αντιτίθετο στο άρθρο 56 της Συνθήκης Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο δεν την απαγορεύει, όπως επισημαίνεται σε αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ. Στην απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, υπό τον αριθμό C-65/05, εξετάστηκαν διάφορα θέματα και κρίθηκε ότι ο εθνικός νομοθέτης παραβίασε το πρωτογενές δίκαιο της ΕΕ με την απαγόρευση της εγκατάστασης των ηλεκτρικών, ηλεκτρομηχανικών και ηλεκτρονικών παιγνίων σε δημόσιους ή ιδιωτικούς χώρους εκτός των καζίνο, ενώ η Ελλάδα καθυστέρησε να συμμορφωθεί με την απόφαση, γεγονός που οδήγησε στην επιβολή προστίμου, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Νόμου 4002/2011.

¹⁵⁵ Βλ. αποφάσεις του ΔΕΕ της 08-09-2009, C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional σκ. 6, 70 και 73, και της 08-09-2010, C-56/08, Carmen Media Group Ltd σκ. 101-103 κ.ά.

¹⁵⁶ Διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/r-anapt-eis-anatyp.pdf>

Επομένως, η παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου πριν από τον Νόμο 4002/2011, εντός της ελληνικής επικράτειας, από εταιρείες που είχαν εγκατασταθεί σε κράτη μέλη της ΕΕ και του ΕΟΧ και διέθεταν τις απαιτούμενες άδειες από τις αρχές των εγκαταστάσεών τους, ήταν παράνομη, όπως υποστηρίζεται στην εν λόγω απόφαση, η οποία αποδέχεται ως προς αυτό το σκέλος την επιχειρηματολογία της εταιρείας εκμετάλλευσης καζίνο.

Υπό αυτές τις προϋποθέσεις, συνεχίζει η απόφαση, αυτές οι εταιρείες δεν είχαν νόμιμα συμφέροντα που να δικαιούνται ειδικής προστασίας, επομένως δεν ήταν αναγκαία η θέσπιση μεταβατικών κανονισμών μέχρι την πλήρη εφαρμογή των σταθερών διατάξεων του Νόμου 4002/2011, σύμφωνα με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ο Έλληνας νομοθέτης, συνεχίζει το δικαστήριο, είχε την ευχέρεια να διασφαλίσει την τήρηση και την προάσπιση των σκοπών δημοσίας τάξεως και διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος, ελέγχοντας τόσο τις άδειες παροχής τυχερών παιγνίων, όσο και το κανονιστικό πλαίσιο που βρίσκεται σε ισχύ σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, κάτι το οποίο εν τέλει δεν συνέβη.

Ωστόσο, πέρα από όλα αυτά, τονίζεται πως ακόμη και αν ο νομοθέτης έκανε σιωπηρά αυτήν την εκτίμηση κι εξέταζε τις κανονιστικές ρυθμίσεις των κρατών μελών της ΕΕ και του ΕΟΧ που διέπουν την έκδοση αυτών των αδειών, σίγουρα δεν προέβη στην άμεση θέσπιση πλήρους, λεπτομερούς, συστηματικού και αποτελεσματικού κανονιστικού πλαισίου για τους όρους άσκησης και τον διοικητικό έλεγχο από εθνική αρχή για την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών των εταιρειών.

Αντίθετα, επέτρεψε τη δραστηριότητά τους εντός της Ελληνικής Επικράτειας χωρίς να εκδοθούν ούτε το ΠΔ/γμα περί Κανονισμού Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων, τουλάχιστον μέχρι το διάστημα κατά το οποίο εκδόθηκε η υπό εξέταση απόφαση, βάσει της εξουσιοδότησης του άρθρου 29 παρ. 1, ούτε προσωρινά, μέχρι την έκδοση του αντίστοιχου ΠΔ, αποφάσεις της Ε.Ε.Ε.Π. με πλήρες κανονιστικό πλαίσιο για τη διεξαγωγή των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, βάσει της εξουσιοδότησης του άρθρου 54 παρ. 5. Μόνο μετά τη μετατροπή της σε ανεξάρτητη διοικητική αρχή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 10 του Ν. 4038/2012, ανέλαβε η Ε.Ε.Ε.Π. την εξουσία επιβολής κυρώσεων για τη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου χωρίς άδεια και θέσπισε ορισμένες διατάξεις για τις κυρώσεις. Αλλά από το σύνολο των αποφάσεων της Ε.Ε.Ε.Π. που έχουν εκδοθεί βάσει της εξουσιοδότησης του άρθρου 54 παρ. 5 του Ν. 4002/2011 προκύπτει ότι, όσον αφορά τις εταιρείες που υπάγονται στις διατάξεις

του άρθρου 50 παρ. 12 του ίδιου νόμου, η Αρχή δεν προέβη σε καμία άλλη κανονιστική ρύθμιση εκτός από την απαγόρευση της παροχής των υπηρεσιών τους σε ορισμένους παρόχους.

Το ΣτΕ, εν κατακλείδι, έκρινε ανεπίτρεπτη την διεύρυνση αυτή της αγοράς των τυχερών παιγνίων εντός της Επικράτειας, με την προσθήκη αυτών που παρέχονται μέσω του διαδικτύου, καθώς έκρινε πως αντιτίθεται η νομοθετική ρύθμιση του ν. 4002/2011 στο άρθρο 4 του Συντάγματος και πως συνιστά κατάφωρη διάκριση εις βάρος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε πλήρως ρυθμισμένη αγορά τυχερών παιγνίων, όπως η αιτούσα εταιρεία που εκμεταλλεύεται την άδεια λειτουργίας καζίνο.

Βέβαια, η κρισιμότερη απόφαση όλων είναι αυτή στην οποία παρέπεμψε το εν λόγω ζήτημα, ως θέμα γενικότερης σημασίας και σπουδαιότητας η υπ' αριθ. 1335/2019 του ΣτΕ. Πρόκειται για την υπ' αριθ. 1160/2020 της Ολομέλειας του ΣτΕ. Η Ολομέλεια, εν προκειμένω, με την εν λόγω απόφασή της, ανέτρεψε την κρίση του Δ' Τμήματος και της υπ' αριθ. 1335/2019 απόφασής του.

Ειδικότερα, επεσήμανε πως το γεγονός ότι μια επαγγελματική δραστηριότητα δεν ήταν νομοθετικά ρυθμισμένη, ή ακόμα και απαγορευμένη μέχρι ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι αποκλείεται από οποιαδήποτε συνταγματική διάταξη ή αρχή η δυνατότητα του νομοθέτη, σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγραφος 1 του Συντάγματος, να την καταστήσει εφεξής νόμιμη μέσω της θέσπισης κανόνων λειτουργίας, που θεωρεί πρόσφορους.

Αυτό ισχύει ακόμα και όταν η εν λόγω δραστηριότητα ασκείται παράνομα, καθώς ο νομοθέτης επιδιώκει να οριοθετήσει τη λειτουργία της για να αποτρέψει πτυχές που θεωρεί μη αποδεκτές και να θεσπίσει κανόνες για τη νόμιμη άσκηση της. Οι κανόνες αυτοί μπορούν να θεσπίζονται και εν μέρει, ειδικά όταν δεν είναι εφικτή η πλήρης ρύθμιση μιας νέας επαγγελματικής δραστηριότητας που εισάγεται για πρώτη φορά στην εθνική νομοθεσία.

Επιπλέον, συνεχίζει η πλειοψηφήσασα στο Δικαστήριο γνώμη, ένα από τα οφέλη της σχετικής ρύθμισης, που επιτρέπεται νομίμως σύμφωνα με το Σύνταγμα και μπορεί να ληφθεί υπόψη και να αξιολογηθεί από το νομοθέτη, είναι η επιβολή φόρου στους επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται σε αυτόν τον συγκεκριμένο τομέα δραστηριότητας. Μέσω αυτού του μέτρου, η υποβολή των επαγγελματιών σε φόρο συνεισφέρει στην αύξηση των εσόδων του κράτους και των πολιτών.

Οι παραπάνω κανόνες ισχύουν, επισημαίνει το Δικαστήριο, ιδιαίτερα όταν η σχετική δραστηριότητα παράνομα ασκείται στην Ελλάδα από φορείς που είναι νόμιμα

αδειοδοτημένοι από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτή η άδεια, με βάση την αρχή της αμοιβαίας αναγνώρισης¹⁵⁷, προϋποθέτει ότι οι αρχές που εκδίδουν την άδεια έχουν ελέγξει, τουλάχιστον στα βασικά τους στοιχεία, τους όρους ασκήσεως της αντίστοιχης δραστηριότητας σύμφωνα με τους αντίστοιχους κανόνες δημόσιας τάξης, έτσι ώστε η ρύθμιση αυτών των όρων από τον εγχώριο νομοθέτη να αδιαφορεί για ένα νομικό καθεστώς απροστάτευτο από τρόπους λειτουργίας που θα ήταν επιζήμιοι για τους καταναλωτές. Όλα τα παραπάνω ισχύουν, όπως κρίνει το Δικαστήριο, για τη συγκεκριμένη ρύθμιση του άρθρου 50 παράγραφος 12 του νόμου 4002/2011.

Συγκεκριμένα, ο νομοθέτης, συνεχίζει το Δικαστήριο, είχε την ευχέρεια να κρίνει ότι οι άδειες που είχαν χορηγηθεί στις επιχειρήσεις από αρχές κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου αποτελούσαν βάση για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος και της δημόσιας τάξης, προκειμένου να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος απάτης και άλλων ποινικών αδικημάτων και, κατ' επέκταση, να προστατευθούν και οι καταναλωτές.

Με βάση αυτήν την εκτίμηση, ο νομοθέτης θέσπισε τη δυνατότητα να γίνει νόμιμη η επιχειρηματική δραστηριότητα των επιχειρήσεων αυτών εντός της Ελληνικής Επικράτειας, σε μια μεταβατική φάση, με στόχο την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Επιπλέον, με την παράγραφο 5 του άρθρου 54, εξουσιοδοτήθηκε η ΕΕΕΠ, που ήδη είχε την αρμοδιότητα για την καταπολέμηση του παράνομου διαδικτύου παιγνίου και στοιχήματος βάσει του νόμου 3229/2004, να θεσπίσει ένα πλήρες κανονιστικό πλαίσιο για την εκτέλεση της επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτών των εταιρειών, περιλαμβάνοντας κανόνες για τη διεξαγωγή και τον έλεγχο των παιγνίων καθώς και έναν σχετικό δεοντολογικό κώδικα.

Καταλήγει, λοιπόν, το Δικαστήριο, με βάση όλα τα παραπάνω, πως δεν υπήρξε η δραστηριότητα των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου ανεξέλεγκτη και πως δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της ισότητας και του κράτους δικαίου, ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά τις επιχειρήσεις καζίνο, ως προς τις οποίες διατηρήθηκε σε ισχύ το ήδη υπάρχον καθεστώς, καθώς η διαφορά ηγέρθη ενώπιον της Ολομέλειας από την αιτούσα την ακύρωση της σχετικής υπουργικής απόφασης εταιρεία εκμετάλλευσης του καζίνο της Πάρνηθας.

¹⁵⁷ Όπως έχει ήδη αποφασισθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-120/78, Rewe Zentral στις 20 Φεβρουαρίου 1979.

1.6. Τυχερά Παιγνία – Ορισμός και Παράμετροι

Αρχικά, αντιμετωπίστηκε δυσκολία στον καθορισμό του τι αποτελεί τεχνικό-ψυχαγωγικό παίγνιο έναντι ενός τυχερού παιχνιδιού. Ένα πιο πειστικό κριτήριο για την διάκριση των παιγνίων είναι η επιδίωξη για προσπορισμό οικονομικού κέρδους. Παρόλο που ο Άρειος Πάγος, στην απόφαση ΟΛΑΠ 7/1998, κρίνει ότι η εξάρτηση από κάποιο οικονομικό όφελος δεν είναι αρκετή για να χαρακτηριστεί ένα παίγνιο ως τυχερό και, συνεπώς, απαγορευμένο σύμφωνα με τον ΒΔ 29/1971, θα πρέπει μάλλον αυτή η απόφαση να ιδωθεί ως μία ερμηνευτική αστοχία.

Αρκετά αργότερα, με τον νόμο 3037/2002, ο Έλληνας νομοθέτης συνειδητοποίησε ότι η ουσία των τυχερών παιγνίων είναι ο οικονομικός κίνδυνος με στόχο την ταχεία και χωρίς κόπο απόκτηση κέρδους. Ειδικότερα, στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, ο νομοθέτης δηλώνει ρητά ότι ο σκοπός των τυχερών παιγνίων είναι η προσπάθεια επίτευξης κέρδους ή άλλου οικονομικού οφέλους για τον παίκτη.

Μέρος Δεύτερο: Ειδικότερα για την Φορολογία Παρόχων Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου

2.1. Οι Διαχρονικές Νομοθετικές Μεταβολές στον Τομέα των Τυχερών Παιγνίων στην Ελλάδα – Το Ισχύον Καθεστώς

Αρχικώς, η παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου ήταν απολύτως απαγορευμένη, δυνάμει της γενικής απαγόρευσης των τυχερών παιγνίων που προβλέπεται στο άρθρο 10 του ΑΝ 258/1936 (Α' 462), το οποίο, όπως περιελήφθη, ως άρθρο 4, στο ΒΔ 29/1971 «Περί κωδικοποίησεως εις ενιαίον κείμενον των ισχυουσών διατάξεων περί τυχηρών και μη παιγνίων» (Α' 21), ορίζει τα εξής: *«Τα τυχηρά παιγνία απαγορεύονται καθ' άπασαν την Ελληνικήν Επικράτειαν, της απαγορεύσεως ταύτης μη εχούσης εφαρμογήν επί των περιπτώσεων των ΝΔ/των 4212/1961 και 468/1970».*

Αναλυτικότερα, ένας από τους πρώτους νόμους που εισήγαγε ρυθμίσεις για τα τυχερά παιχνίδια στην Ελλάδα ήταν ο νόμος 2916/1922 με τίτλο «Περί Λειτουργίας Παιγνίων και Φορολογίας Αυτών». Με αυτόν τον νόμο, απαγορεύτηκε η διεξαγωγή τυχερών παιχνιδιών σε οποιονδήποτε χώρο, εκτός από τις "Ειδικές Λέσχες" που υπόκεινται σε τοπικούς και ποσοτικούς περιορισμούς. Ο νόμος εισήγαγε επίσης τη

διάκριση μεταξύ τεχνικών και μεικτών παιχνιδιών. Για τη διεξαγωγή των τυχερών παιχνιδιών απαιτούνταν η έγκριση του Υπουργού Δημόσιας Ασφάλειας, μετά από γνώμη του "Γνωμοδοτικού Συμβουλίου" (άρθρο 1, παράγραφος 3). Από την άλλη πλευρά, όσον αφορά τα τεχνικά και μεικτά παιχνίδια, επιτρεπόταν η διεξαγωγή τους σε ιδιωτικούς χώρους, αλλά για τους δημόσιους χώρους απαιτούνταν η έκδοση αστυνομικής άδειας.

Μια παρόμοια άποψη εκφραζόταν και μέσα από τον επόμενο χρονικά νόμο, τον νόμο 258/1936 με τίτλο "Περί Τροποποιήσεως, Συμπληρώσεως και Κωδικοποιήσεως των Περί Τυχερών και Μη Παιγνίων Διατάξεων". Σε αυτόν τον νόμο, επιβλήθηκε ένα αυστηρότερο πλαίσιο. Συγκεκριμένα, τα τυχερά παιχνίδια ήταν σχεδόν πλήρως απαγορευμένα, ενώ τα μεικτά παιχνίδια μπορούσαν να διεξάγονται δημοσίως μόνο σε ειδικές λέσχες.

Συνεχίζοντας, ένα σημαντικό νομοθετικό ορόσημο ήταν το Βασιλικό Διάταγμα 29/1971 με τίτλο "Περί Κωδικοποιήσεως εις Ενιαίον Κείμενον των Ισχυουσών Διατάξεων Περί Τυχερών και Μη Παιγνίων". Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 εδ. α', 7 παρ. 1 α' του προαναφερόμενου διατάγματος, τα τυχερά παιχνίδια απαγορεύτηκαν σε ολόκληρη την Ελληνική Επικράτεια, ενώ όσοι εκμεταλλεύονταν ή διηύθυναν κέντρα που επέτρεπαν τη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων τιμωρούνταν με χρηματική ποινή και φυλάκιση έως δύο ετών, καθώς και με στέρηση των πολιτικών δικαιωμάτων έως πέντε ετών. Από την άλλη πλευρά, τα τεχνικά παιχνίδια διεξάγονταν ελεύθερα μετά από άδεια της αστυνομικής αρχής, μετά από αίτηση του επιχειρηματία που εκμεταλλεόταν δημόσια κέντρα γενικά (ξενοδοχεία, καφενεία, αίθουσες αναγνωρισμένων σωματείων κάθε είδους και οποιουδήποτε χώρου προσβάσιμου στο κοινό), χωρίς καταβολή τέλους.

Αργότερα, με την εισαγωγή του νόμου 3037/2002, επιβλήθηκε απόλυτη απαγόρευση της λειτουργίας της αγοράς τεχνικών και τυχερών παιγνίων, εκτός από τους νόμιμα λειτουργούντες παρόχους που είχαν ήδη αποκτήσει άδεια (όπως τα καζίνο, ο ΟΠΑΠ, ο ΟΔΙΚΕ). Συγκεκριμένα, ο προαναφερόμενος νόμος κατέδειξε τα παιχνίδια ως "μηχανικά", "ηλεκτρικά", "ηλεκτρομηχανικά", "ηλεκτρονικά" και "ψυχαγωγικά τεχνικά", απειλώντας με ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για τη διεξαγωγή τέτοιου είδους παιχνιδιών, τόσο σε δημόσιους όσο και σε ιδιωτικούς χώρους, ανεξαρτήτως του κερδοσκοπικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα τους. Παρά το γεγονός ότι ο σκοπός του νομοθέτη ήταν η απαγόρευση μόνο των τυχερών παιχνιδιών, η απαγόρευση επεκτάθηκε σε όλες τις κατηγορίες των παιχνιδιών που προαναφέρθηκαν. Αυτό

οδήγησε σε πλήρη απαγόρευση όλων των παιχνιδιών αυτών των κατηγοριών, παρά το γεγονός ότι οι διατάξεις του νόμου ήταν εμφανώς αντισυνταγματικές.

Η απόλυτη απαγόρευση της λειτουργίας ηλεκτρονικών παιχνιδιών τελικά οδήγησε την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων να απευθυνθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς θεωρούσε ότι οι αμφιλεγόμενες ρυθμίσεις παραβίαζαν την ελευθερία παροχής υπηρεσιών και την ελευθερία εγκατάστασης. Ζητούσε να αναγνωριστεί η καταφανής παραβίαση αυτών των αρχών¹⁵⁸.

Το Δικαστήριο συμφώνησε με την άποψη της Επιτροπής, και η χώρα μας καταδικάστηκε για την εισαγωγή του Νόμου 3037/2002 με την απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006 στην υπόθεση C-65/2005 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εξάλλου, όπως ορθά παρατηρήθηκε και στη θεωρία, ο νόμος είχε καταστεί ουσιαστικά κενό γράμμα, καθώς πάρα πολλές διατάξεις του ήταν αντίθετες με την κοινοτική νομοθεσία.

Όσον αφορά την αιτιολόγηση της απόφασης, παρότι αναγνώρισε ότι η προστασία της δημόσιας ηθικής και της δημόσιας τάξης είναι θεμιτοί σκοποί για τον περιορισμό της δραστηριότητας των τυχερών παιχνιδιών, το Δικαστήριο κρίνει ότι τα μέτρα που ελήφθησαν βάσει του νόμου ήταν δυσανάλογα και επέβαλλαν υπέρμετρους περιορισμούς στις ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πράγματι, απαιτήθηκε ακόμη και μια δεύτερη προσφυγή από την Επιτροπή πριν οι ελληνικές αρχές αναλάβουν νομοθετική πρωτοβουλία.

Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ακόμη και μετά τη δεύτερη καταδίκη της Ελλάδας, τα εθνικά δικαστήρια συνέχισαν να εφαρμόζουν τον νόμο σχετικά με την απαγόρευση των τυχερών παιχνιδιών, υιοθετώντας την άποψη ότι ο σκοπός του νομοθέτη από την αρχή ήταν να καταπολεμήσει εκείνες τις μορφές παιχνιδιών που συνδέονται με την ψυχολογική εξάρτηση και την οικονομική καταστροφή των παικτών, δηλαδή των τυχερών παιχνιδιών¹⁵⁹.

Αρμόδια αρχή για τον έλεγχο της «μη διεξαγωγής τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου» ήταν, δυνάμει του άρθρου 17 παρ. 1β του Ν. 3229/2004, η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Τυχερών Παιχνιδιών, η οποία είχε συσταθεί με το άρθρο 16 του ίδιου Νόμου ως διοικητική αρχή υπό την εποπτεία του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

¹⁵⁸ Υπόθεση C - 65/05, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ελληνικής Δημοκρατίας.

¹⁵⁹ 1183/2011 ΑΠ από ΝΟΜΟΣ, 1120/2011 ΑΠ από ΝΟΜΟΣ, 596/2011 ΑΠ από ΝΟΜΟΣ, 272/2012 ΑΠ από ΝΟΜΟΣ.

Ακολούθως, ο Ν. 4002/2011 όρισε ότι «η διεξαγωγή στην Ελληνική Επικράτεια τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου (internet) ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελληνικού Δημοσίου που την ασκεί μέσω ειδικά αδειοδοτημένων παρόχων», για τους οποίους προβλέπεται ότι θα είναι «νομικά πρόσωπα με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα» και ότι θα αδειοδοτηθούν «ύστερα από διεθνή πλειοδοτικό διαγωνισμό» (άρθρα 45 παρ. 1 και 3, 47 παρ. 1). Για το χρονικό διάστημα που επρόκειτο να μεσολαβήσει μέχρι την αδειοδότηση των ως άνω παρόχων, ο Ν. 4002/2011 θέσπισε τη ρύθμιση του άρθρου 50 παρ. 12. Με τη ρύθμιση αυτή επετράπη σε εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και κατόχους αδειών λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, «να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών [...] εφόσον υπαχθούν αμέσως και οικειοθελώς στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 [...] αναδρομικά στο πλαίσιο του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος», περαιτέρω δε εξουσιοδοτήθηκε ο Υπουργός Οικονομικών να καθορίσει με απόφασή του «κάθε σχετική λεπτομέρεια». Βάσει αυτής της εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών Πολ 1248/13-12-2011 «Υπαγωγή εταιρειών παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στο φορολογικό καθεστώς της μεταβατικής περιόδου της παρ. 12 του άρθρου 50 του Ν. 4002/2011», με το άρθρο 1 της οποίας ορίσθηκε προθεσμία, μέχρι την 31-12-2011, για να υποβάλουν οι ως άνω εταιρείες «οικειοθελή αίτηση υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του Ν. 4002/2011». Εν τέλει, ο νόμος 4002/2011, όπως αυτός σήμερα ισχύει, όρισε με ακρίβεια τα τυχερά παιχνίδια και τα επιμέρους χαρακτηριστικά τους.

Σε αυτόν, προβλέπεται ότι τυχερά παίγνια είναι αυτά στα οποία υπάρχει, έστω και μερικώς, επίδραση της τύχης στο αποτέλεσμα του παιχνιδιού, όπως επίσης και οικονομικός κίνδυνος (wager ή bet), που αναφέρεται στην επιλογή ενός παίκτη να αναλάβει τον κίνδυνο επένδυσης στο αποτέλεσμα του παιχνιδιού, ανεξάρτητα από το ποσό ή την αξία των χρημάτων ή των περιουσιακών στοιχείων, προκειμένου να επιτύχει άμεσα ή έμμεσα οικονομικό όφελος από το αποτέλεσμα του παιχνιδιού. Απουσία άμεσης ή έμμεσης περιουσιακής επιβάρυνσης αυτόματα οδηγεί στη μη συμπερίληψη του συγκεκριμένου παιγνίου στα τυχερά. Για την εφαρμογή αυτού του ορισμού, η οικονομική διακινδύνευση περιλαμβάνει επίσης τη συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια που παρέχονται δωρεάν (bonus, δωρεάν στοιχήματα κ.λπ.) και συνδέονται με οικονομική διακινδύνευση χρημάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, που

προηγήθηκε ή ακολούθησε. Στην κατηγορία των τυχερών παιχνιδιών περιλαμβάνονται επίσης όλα όσα έχουν χαρακτηριστεί ως "μικτά παιχνίδια" ή "τυχερά παιχνίδια", σύμφωνα με τις διατάξεις του Β.Δ. 29/1971, ενώ τέτοιο είναι και το στοίχημα. Τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου χαρακτηρίζονται οι διαδικτυακές εκδοχές του στοιχήματος και των λοιπών παιγνίων¹⁶⁰.

Ειδικότερα, ως προς την οικονομική διακινδύνευση, προβλέπεται ότι και οι δύο εμπλεκόμενες πλευρές δεσμεύονται να προσφέρουν οικονομικό όφελος εάν προκύψει ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα κατά τη διάρκεια του παιχνιδιού. Αν μία συγκεκριμένη πλευρά προβλέψει σωστά, τότε αυτή θα αποκομίσει το συγκεκριμένο όφελος. Πιο συγκεκριμένα, όπως αποτυπώθηκε και σε σχετική νομολογία¹⁶¹, υπάρχει διττή οικονομική διάσταση ενός τυχερού παιγνίου, δηλαδή από τη μία πλευρά η οικονομική επιβάρυνση με την καταβολή αντιτίμου για τη συμμετοχή και μόνο στο παίγνιο, ανεξάρτητα από τη μελλοντική έκβαση αυτού, και κατά δεύτερον η χρηματική ή εν γένει περιουσιακή επένδυση των παικτών στο αποτέλεσμα των εν λόγω παιγνίων, με προσδοκία οικονομικού οφέλους των παικτών από το αποτέλεσμα αυτό.

Τόσο οι ενδιαφερόμενες πλευρές, όσο και το μέγεθος του προσφερόμενου χρηματικού οφέλους καθορίζονται από δύο αντίθετες και αλληλοαποκλειόμενες αιρέσεις που εξαρτώνται περισσότερο ή λιγότερο από την τύχη. Επομένως, η επίτευξη του ενός ενδεχομένου αναιρεί το άλλο. Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί ότι η εξάρτηση οικονομικού οφέλους από το αποτέλεσμα δεν αποτελεί το μοναδικό κίνητρο για τις εμπλεκόμενες πλευρές, καθώς μπορούν να συμμετέχουν σε τυχερά παιχνίδια για διάφορους άλλους λόγους, όπως για ψυχαγωγικούς σκοπούς.

Επιπλέον, σύμφωνα με τη νομολογία¹⁶², για να υπάρξει οικονομική διακινδύνευση, πρέπει να πληρούνται και τα δύο ακόλουθα στοιχεία: α) ο παίκτης να έχει υποχρεωθεί να καταβάλει οιοδήποτε αντίτιμο για τη συμμετοχή του στο παιχνίδι, ανεξάρτητα από τη μελλοντική έκβασή του, εκτός από τις περιπτώσεις που η συμμετοχή παρέχεται δωρεάν ενόψει της οικονομικής διακινδύνευσης και β) οικονομική διακινδύνευση του παίκτη, με την έννοια της εκούσιας, χρηματικής ή εν γένει περιουσιακής, επένδυσης στο αποτέλεσμα του παιγνίου, με προσδοκία οικονομικού οφέλους από τον παίκτη.

¹⁶⁰ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 43, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁶¹ Βλ. και την ΜΕΦΚακΘεσ 703/2015, ΠοινΔικ 6/2020.

¹⁶² ΜΕΦΚακΘεσ 703/2015, ΠοινΔικ 6/2020.

Ένα παιχνίδι που δεν πληροί τα παραπάνω δύο οικονομικά χαρακτηριστικά δεν μπορεί να θεωρηθεί τυχερό από την 5η Απριλίου 2013 και μετά, ακόμη και αν υπάρχει κάποια, έστω και μερική, επίδραση της τύχης στο αποτέλεσμα του ή προσδοκία οικονομικού οφέλους από τον παίκτη, χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε επιβάρυνσης.

Αρχικά, το στοίχημα είναι το τυχερό παιχνίδι που συνίσταται στην πρόβλεψη, από τους συμμετέχοντες, της εξέλιξης ή/και της τελικής έκβασης οποιουδήποτε είδους γεγονότων. Μια υποκατηγορία αυτού αποτελεί το "Διαδικτυακό Στοίχημα", που αναφέρεται σε τυχερά παιχνίδια που διεξάγονται διαδικτυακά και περιλαμβάνουν την πρόβλεψη, από τους συμμετέχοντες, της εξέλιξης ή/και της τελικής έκβασης οποιουδήποτε είδους γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων των εικονικών γεγονότων, στα οποία το αποτέλεσμα παράγεται με τη χρήση γεννήτριας τυχαίων αριθμών (Random Number Generator). Ο Κανονισμός Παιγνίων εξειδικεύει τα διάφορα είδη στοιχημάτων, συμπεριλαμβανομένου και του Διαδικτυακού Στοιχήματος. Παράλληλα, λοιπά διαδικτυακά παίγνια είναι τα τυχερά παιχνίδια καζίνο, το πόκερ και οι παραλλαγές τους, που προσφέρονται διαδικτυακά και διεξάγονται είτε με ζωντανή μετάδοση (live) είτε με τη χρήση γεννήτριας τυχαίων αριθμών (Random Number Generator).

Το κέρδος από ένα τυχερό παιχνίδι για τους παίκτες αναφέρεται στο ποσό που πληρώνεται ή πιστώνεται στον παίκτη ως αποτέλεσμα του παιχνιδιού, αφαιρώντας το ποσό που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή του σε αυτό (Άρθρο 61 παρ. 2 Ν. 4949/2022). Τα κέρδη από το διαδικτυακό στοίχημα υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται ανά δελτίο παιχνιδιού με τους ακόλουθους συντελεστές: Από 0 έως 100 ευρώ είναι 0% (δηλαδή αφορολόγητα), από 100,1 έως 200 ευρώ είναι 2,5%, από 200,1 ευρώ έως 500 ευρώ είναι 5%, ενώ για ποσά άνω των 500 ευρώ είναι 7,5% (Άρθρο 58 Ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε δυνάμει του Ν.4949/2022). Ως δελτίο εννοείται η εγγραφή των προβλέψεων - στοιχημάτων του παίκτη, ανεξαρτήτως εάν αφορούν ένα ή περισσότερα στοιχηματικά γεγονότα.

Για τα τυχερά παιχνίδια που πραγματοποιούνται με παικτικές συνεδρίες, τα κέρδη φορολογούνται ανά παικτική συνεδρία μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού των 100 ευρώ. Για κέρδη μέχρι 500 ευρώ, η φορολογία είναι 15%, ενώ για κέρδη από 500,1 ευρώ και πάνω, η φορολογία είναι 20%. Αυτό ισχύει για τα κέρδη από τα τυχερά παιχνίδια με παιγνιομηχανήματα, τα τυχερά παίγνια καζίνο και το πόκερ με τις παραλλαγές του. Ως παικτική συνεδρία θεωρείται το χρονικό διάστημα από τη στιγμή που ο παίκτης εισάγει την κάρτα του σε παιγνιομηχάνημα ή συνδέεται με το κεντρικό

πληροφοριακό σύστημα ενός παρόχου, εισάγοντας τα στοιχεία της κάρτας του, μέχρι την αποσύνδεσή του από το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα. Σε κάθε περίπτωση, η παικτική συνεδρία λήγει μετά από 24 ώρες (Άρθρο 60 Ν. 2961/2001, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον Ν. 4949/2022)¹⁶³.

Παράλληλα, το Δημόσιο λαμβάνει, από 1.1.2016, ποσοστό 35% επί του μεικτού κέρδους, δηλαδή επί του ποσού που προέρχεται από την εκμετάλλευση της δραστηριότητας των παρόχων των τυχερών παιγνίων, το οποίο συνίσταται ως το ποσό που απομένει όταν από τη συνολική συμμετοχή των παικτών αφαιρεθούν τα αποδοτέα σε αυτούς ποσά. Ειδικά για εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτος μέλος της Ένωσης, το Δημόσιο συμμετέχει με ποσοστό 35% επί του μεικτού κέρδους από την συμμετοχή παικτών από την Ελλάδα. Ασφαλώς, το ύψους του μεικτού αυτού κέρδους αποδεικνύεται με όλα τα πρόσφορα προς τον σκοπό αυτό μέσα, που γνωστοποιούνται αμέσως μόλις ζητηθούν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι ισοζύγια ή λογιστικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα διεθνώς διαμορφωθέντα λογιστικά πρότυπα¹⁶⁴.

Φυσικά, η συμμετοχή του Δημοσίου στα μικτά κέρδη των εταιρειών αυτών διακρίνεται από την φορολογία εισοδήματος στην οποία υπάγονται, εξαιτίας ακριβώς της παροχής της δραστηριότητάς τους. Φορολογείται, δηλαδή, το καθαρό εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει μετά την έκπτωση, ως δαπάνης, της συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου.

Ειδικότερα, στον ν. 4002/2011 προβλεπόταν αρχικά πως τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των παιγνίων που ρυθμίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 26, υπόκεινται στη φορολόγηση με βάση τις κλασικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου οριοθετούνταν το πεδίο εφαρμογής του ν. 4002/2011, στο οποίο εντάσσονταν ρητώς και τα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου.

Ταυτόχρονα, προβλεπόταν πως γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της αλλοδαπής επιχείρησης, η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και διαθέτει άδεια σύμφωνα με τον τότε ισχύοντα νόμο, και

¹⁶³ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 49, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁶⁴ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 46, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στο εξωτερικό, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους που προκύπτει από την δραστηριότητα της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

Αυτό ήταν συνεπές προς την αρχή της "χωριστής επιχείρησης" ή αρχή της "ανεξάρτητης οικονομικής μονάδας", η οποία εφαρμόζεται πάντοτε για τη φορολογία της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και προβλέπεται στην πλειοψηφία των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισοδήματος που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, απαγορεύεται ο συμψηφισμός των εξόδων της έδρας της αλλοδαπής επιχείρησης με τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η τελευταία θεωρείται αυτόνομη επιχείρηση, ως προς την αλλοδαπή επιχείρηση στη νομική προσωπικότητα της οποίας ανήκει¹⁶⁵.

Η διεξαγωγή στην Ελλάδα τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Δημοσίου, το οποίο την ασκεί μέσω παρόχων τέτοιων υπηρεσιών, οι οποίοι έχουν λάβει την απαιτούμενη ειδική άδεια.

Πλέον, οι εταιρείες που έχουν αδειοδοτηθεί σχετικά, δηλαδή για παροχή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, οφείλουν να τηρούν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (άρθρο 2 παρ. 6), ενώ τα ίδια τα κέρδη τους, όπως προκύπτει και από τον ν. 4002/2011, φορολογούνται βάσει του ΚΦΕ (ν. 4172/2013). Η διαδικασία αδειοδότησης και τα κριτήρια που οι κάτοχοι των σχετικών αδειών πρέπει να πληρούν ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, όπως αυτές ισχύουν σήμερα.

Οι άδειες διεξαγωγής διαδικτυακών τυχερών παιγνίων χορηγούνται έπειτα από απόφαση της ανεξάρτητης διοικητικής αρχής, της Επιτροπής Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (ΕΕΕΠ). Αυτή χορηγεί τις σχετικές άδειες, μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου παρόχου, ο οποίος θα πρέπει να διευκρινίζει και τον τύπο της άδειας που επιθυμεί να λάβει. Οι επιχειρήσεις που δεν είναι υπήκοοι της Ελλάδας και παρείχαν διαδικτυακά τυχερά παιχνίδια στη χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου 4635/2019, και είχαν προσωρινή άδεια λειτουργίας, υπάγονταν σε ένα μεταβατικό καθεστώς. Αν επιθυμούσαν να συνεχίσουν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην Ελλάδα, ήταν απαραίτητο να ενταχθούν οικειοθελώς και άμεσα, μέσω δήλωσής τους, στο φορολογικό καθεστώς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

¹⁶⁵ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 47, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Για να δοθεί η άδεια για τη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, η Ε.Ε.Ε.Π. επαληθεύει ότι η υποψήφια εταιρεία πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 45 και το άρθρο 46 του νόμου 4002/2011 και εκδίδει την αναγκαία άδεια.

Το αντίτιμο για κάθε τύπο άδειας πληρώνεται είτε μια φορά εξοφλώντας το πλήρως, είτε με τέσσερις ισόποσες ετήσιες δόσεις. Το αντίτιμο για τη χορήγηση άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου καθορίζεται στα τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ για την άδεια διεξαγωγής διαδικτυακού στοιχήματος και στα δύο εκατομμύρια (2.000.000) ευρώ για την άδεια διεξαγωγής άλλων διαδικτυακών παιγνίων.

Οι υποψήφιοι κάτοχοι των άδειων για τη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου πρέπει να είναι νομικά πρόσωπα με έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και να έχουν καταβάλλει κεφάλαιο τουλάχιστον διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Παράλληλα, καταβάλλεται και εγγυητική επιστολή ύψους πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ από ένα πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει εάν δεν τηρηθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις της άδειας, εάν τα κέρδη δεν καταβληθούν άμεσα στους παίκτες, καθώς και σε ορισμένες περιπτώσεις που προβλέπονται από τον νόμο 4002/2011 και τον Κανονισμό Παιγνίων. Η εγγυητική επιστολή επιστρέφεται στον κάτοχο της άδειας ένα χρόνο μετά τη λήξη της άδειας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει κανένας λόγος για μερική ή ολική κατάπτωση και δεν έχει υποβληθεί αίτηση για ανανέωση της αρχικής άδειας.

Η ρύθμιση αυτή έρχεται σε αντίθεση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς της διεθνούς πλειοδοτικής διαδικασίας, με βάση το οποίο δυνατότητα συμμετοχής είχαν μόνο κεφαλαιουχικές μη συνδεδεμένες εταιρείες, με καταβεβλημένο κεφάλαιο διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και κατάθεση εγγυητικής επιστολής 100.000 ευρώ¹⁶⁶.

Ειδικότερα, με βάση το «παλιό» άρθρο 25 περ. ιγ' του ν. 4002/2011, το οποίο προέβλεπε πως συνδεδεμένες εταιρείες είναι δύο ή περισσότερες όταν «*δύο ή*

¹⁶⁶ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 43 - 44, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

περισσότερες εταιρείες συνδέονται με: α) "σχέση συμμετοχής", δηλαδή κατοχή άμεσα ή έμμεσα του ελέγχου τουλάχιστον του 10% των δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου της εταιρείας, Ρ) "σχέση ελέγχου" δηλαδή σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (Α` 37) ή παρόμοια σχέση μεταξύ οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου και μίας εταιρείας. Μια εταιρεία θεωρείται ότι ελέγχει άλλη όταν συντρέπει μία τουλάχιστον από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα άρθρα 42ε ή 106 του κ.ν. 2190/1920.».

Πλέον, μετά και την τροποποίηση που επήλθε από τον ν. 4635/2019, ορίζεται πως συνδεδεμένες εταιρείες υφίστανται όταν επικρατεί μία «κατάσταση στην οποία δύο ή περισσότερες εταιρείες συνδέονται με: αα) «σχέση συμμετοχής», δηλαδή άμεση ή έμμεση κατοχή του ελέγχου του δέκα τοις εκατό (10%) τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου της εταιρείας ή αβ) «σχέση ελέγχου» δηλαδή σχέση μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων σύμφωνα με τις περιπτώσεις α` και β` της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του ν. 4548/2018 (Α` 104).».

Βέβαια, αυτό συνέβη καθότι καταργήθηκε ο προηγούμενος νόμος περί ανωνύμων εταιρειών (Ν. 2190/1920) και επομένως, εφαρμόζονται πλέον οι έννοιες των συνδεδεμένων εταιρειών όπως αυτές προκύπτουν από το άρθρο 99 του ν. 4548/2018¹⁶⁷. Αυτό που πρέπει να επισημανθεί είναι πως στο άρθρο 47 του ν. 4002/2011, μετά από την τροποποίησή του με τον ν. 4635/2019, ορίζεται πως: «Κάθε πρόθεση διάθεσης ή απόκτησης μετοχών εταιρείας κατόχου άδειας διενέργειας τυχερών παιγνίων με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου ίση ή μεγαλύτερη με το δύο τοις εκατό (2%) του μετοχικού ή του εταιρικού κεφαλαίου ή του ισοδύναμου αυτών συμμετοχικού δικαιώματος γνωστοποιείται στην Ε.Ε.Ε.Π.. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του άρθρου 46, κάθε σκοπούμενη διάθεση ή απόκτηση, η οποία συνεπάγεται άμεση ή έμμεση αλλαγή του ελέγχου της εταιρείας, απαιτεί την προηγούμενη έγκριση της Ε.Ε.Ε.Π., χωρίς την οποία αυτή είναι άκυρη. Διαθέσεις ή αποκτήσεις οι οποίες διενεργούνται κατά παρέκκλιση του προηγούμενου εδαφίου είναι αυτοδικαίως άκυρες και δεν παρέχουν στον αποκτώντα δικαιώματα ψήφου ή καταβολής μερίσματος ή εν γένει δικαιώματα διοικητικού ή περιουσιακού χαρακτήρα από τις ανωτέρω αποκτήσεις.».

Ο υποψήφιος υποβάλλει μαζί με την αίτηση για τη χορήγηση άδειας τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των τριών (3) προηγούμενων ετών και μια

¹⁶⁷ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 44, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

σειρά πιστοποιητικών που απαιτούνται από τη νομοθεσία, όπως πιστοποιητικό μη πτώχευσης και πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, οι εταίροι και οι υπεύθυνοι για τη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου που υποβάλλει αίτηση για τη χορήγηση άδειας, πρέπει να μην έχουν καταδικαστεί τελεσίδικα για κακουργήματα ή οποιοδήποτε άλλο αδίκημα που αφορά κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, απιστία, αποδοχή και διάθεση προϊόντων εγκλήματος, εκβίαση, πλαστογραφία, ενεργητική ή παθητική δωροδοκία, επικίνδυνη ή σοβαρή σωματική βλάβη, παρασιώπηση εγκλήματος, εγκλήματα που σχετίζονται με νόμισμα, γενικά επικίνδυνα εγκλήματα, εγκλήματα κατά της προσωπικής ελευθερίας, εγκλήματα κατά της σεξουαλικής ελευθερίας, εγκλήματα οικονομικής εκμετάλλευσης της σεξουαλικής ζωής, καθώς και για εγκλήματα που προβλέπονται από την νομοθεσία περί ναρκωτικών, όπλων, εκρηκτικών υλών και φοροδιαφυγής.

Γενικά, η ΕΕΕΠ ελέγχει την τήρηση των κανόνων μέσω του Κανονισμού Παιγνίων της. Ο Κανονισμός προβλέπει λεπτομερώς διαδικασίες που περιλαμβάνουν την καταγραφή και διαχείριση ιστοσελίδων που προσφέρουν τυχερά παιχνίδια, την εγγραφή των παρόχων σε αυτά τα ειδικά μητρώα μετά την απόκτηση άδειας, την έκδοση ατομικής κάρτας παίκτη και τον τρόπο πληροφόρησης των Internet Service Providers (Παρόχων Υπηρεσιών Διαδικτύου) σχετικά με μη εξουσιοδοτημένες ιστοσελίδες, προκειμένου να τις αποκλείσουν και να μην επιτρέπουν την παροχή τυχερών παιχνιδιών, εξασφαλίζοντας έτσι ότι κανένας παίκτης δεν θα έχει πρόσβαση σε αυτές τις συγκεκριμένες ιστοσελίδες.

Αξίζει να σημειωθεί πως, μετά τον ν. 4635/2019, όπου αναφέρεται η ατομική κάρτα παίκτη του άρθρου 33 του ν. 4002/2011, πλέον αυτή θα εννοείται ως ενιαίο σύνολο με τον Ηλεκτρονικό Λογαριασμό Παίκτη, ο οποίος αντικαθιστά με τη σειρά του τον Διαδικτυακό Λογαριασμό Παίκτη και είναι ο μοναδικός λογαριασμός που αποδίδεται σε κάθε παίκτη για την συμμετοχή του σε ένα ή περισσότερα παίγνια, από τα πρόσωπα που διοργανώνουν ή διεξάγουν τα παίγνια αυτά. Στο λογαριασμό αυτό καταγράφονται, κατ' ελάχιστον τα ποσά συμμετοχής και τα κέρδη από παίγνια, τις οικονομικές κινήσεις που συνδέονται με αυτά, καθώς και το υπόλοιπο διαθέσιμο ποσό του κάθε παίκτη. Τέλος, οι κάτοχοι των αδειών συμμορφώνονται και αυτοί με τη σειρά τους στους όρους βάσει των οποίων τηρείται ο Ηλεκτρονικός Λογαριασμός Παίκτη.

Μεταξύ των υποχρεώσεών τους, βέβαια, είναι και αυτή που προβλέπει πως οι ιστότοποι στους οποίους διενεργούνται τα τυχερά παίγνια θα πρέπει υποχρεωτικά να

έχουν ονομασία χώρου (domain name) με κατάληξη «.gr». Κάθε τέτοιος ιστότοπος μπορεί να φιλοξενεί αποκλειστικά μία άδεια από κάθε τύπο. Παραδείγματος χάριν, θα μπορεί να φιλοξενεί μέχρι μία άδεια διαδικτυακού στοιχήματος και μέχρι μία άδεια διεξαγωγής λοιπών διαδικτυακών παιγνίων.

Οι παίκτες πρέπει να διαθέτουν μια ατομική κάρτα και να προσκομίζουν τα απαραίτητα στοιχεία ταυτοποίησης, όπως η γνωστοποίηση τραπεζικού λογαριασμού, στον οποίο θα καταβάλλονται τα κέρδη τους και θα πληρώνονται οι συμμετοχές τους στα τυχερά παιχνίδια.

Αυτές οι συναλλαγές πρέπει υποχρεωτικά να διενεργούνται μέσω τραπεζών ή ιδρυμάτων πληρωμής 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, όπως προβλέφθηκε με την τροποποίηση του άρθρου 49 του ν. 4002/2011 από το άρθρο 200 του ν. 4635/2019. Με την προηγούμενη διάταξη, οι πάροχοι ήταν υποχρεωμένοι να διενεργούν τις σχετικές πληρωμές αποκλειστικά μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων εγκατεστημένων αποκλειστικά στην Ελλάδα, κάτι φυσικά που παραβίαζε εξόφθαλμα το ενωσιακό δίκαιο, καθώς με αυτήν τη ρύθμιση εμποδίζονταν από το να συμμετέχουν τράπεζες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης¹⁶⁸.

Η ΕΕΕΠ δημιουργεί και τηρεί μία συνεχώς επικαιροποιούμενη λίστα παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου που λειτουργούν στην Ελλάδα χωρίς την απαιτούμενη άδεια (Άρθρο 48 παράγραφος 3 ν. 4002/2011). Εάν οι πάροχοι αυτοί, δηλαδή, δεν πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την άδεια λειτουργίας, τοποθετούνται σε μία διαρκώς ανανεούμενη «μαύρη λίστα». Ήδη στην 17^η έκδοσή της, περιλαμβάνονταν 992 ιστότοποι μη αδειοδοτημένων παρόχων.

Συνεπεία της ύπαρξης αυτών, οι τράπεζες απαγορεύεται να πραγματοποιούν συναλλαγές με λογαριασμούς που ανήκουν σε αυτούς τους μη αδειοδοτημένους παρόχους τυχερών παιχνιδιών, με υψηλές κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης (Άρθρο 49 παράγραφος 5 ν. 4002/2011).

Πιο συγκεκριμένα, απαγορεύεται στα κάθε λογής πιστωτικά ιδρύματα να εκτελούν πληρωμές ποσών συμμετοχής και απόδοσης κέρδους από συμμετοχή σε τυχερά παίγνια σε παρόχους ενταγμένους στη «μαύρη λίστα» της ΕΕΕΠ. Σε αντίθετη

¹⁶⁸ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 44 - 45, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

περίπτωση, προβλέπεται επιβολή προστίμου υπέρ του Δημοσίου στις τράπεζες δεκαπλάσιο του ποσού που διακινήθηκε παρανόμως και κατ' ελάχιστο 500 ευρώ.

Οι κάτοχοι άδειας λαμβάνουν έναν ειδικό κωδικό για τον αριθμό του λογαριασμού τους, ο οποίος κοινοποιείται στην ΕΕΕΠ με δική τους ευθύνη. Κάθε συναλλαγή ή κίνηση λογαριασμού που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου καταγράφεται ξεχωριστά με την ευθύνη των παρόχων υπηρεσιών πληρωμών που προαναφέρθηκαν. Αυτοί διατηρούν δύο λογαριασμούς, τον δικό τους, αλλά και έναν ξεχωριστό λογαριασμό για τους παίκτες που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες τους.

Οι πληρωμές που πραγματοποιούν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους σε τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου πραγματοποιούνται με έναν τρόπο που εξασφαλίζει την ταυτοποίησή τους και απαραίτητα σε αδειοδοτημένο πάροχο, χωρίς την παρέμβαση τρίτου προσώπου, εκτός από πιστωτικά ιδρύματα, ιδρύματα πληρωμών ή ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος που αναφέρθηκαν προηγουμένως¹⁶⁹.

Όπως αναφέρεται σχετικά και στην ελληνική νομοθεσία, τα ποσά που έχουν κατατεθεί στον λογαριασμό των παικτών πρέπει τουλάχιστον να είναι ισάξια με το συνολικό ποσό που πιστώνεται στους ηλεκτρονικούς λογαριασμούς των παικτών. Εάν το ποσό που βρίσκεται στον λογαριασμό των παικτών είναι λιγότερο από το συνολικό ποσό που πιστώνεται στους ηλεκτρονικούς λογαριασμούς των παικτών που διατηρεί ο κάτοχος της άδειας, τότε ο κάτοχος της άδειας υποχρεούται να καλύψει το έλλειμμα με δικά του χρήματα εντός τριών ημερών.

Στην ΕΕΕΠ, επίσης, είναι εγκατεστημένο και σε λειτουργία το Πληροφοριακό Σύστημα Εποπτείας και Ελέγχου (ΠΣΕΕ), με στόχο την αδιάλειπτη επιτήρηση των τυχερών παιγνίων που προσφέρονται μέσω αδειοδοτημένων ιστοτόπων, οι οποίοι μάλιστα είναι συνδεδεμένοι με το συγκεκριμένο σύστημα.

Αναλυτικότερα, το ΠΣΕΕ είναι το σύνολο του υλισμικού και λογισμικού που είναι εγκατεστημένο και βρίσκεται σε λειτουργία στην ΕΕΕΠ για τον συνεχή έλεγχο του συνόλου των τυχερών παιγνίων, ανεξάρτητα από στοιχεία όπως ο τρόπος και το δίκτυο προώθησης, αλλά και διανομής των υπηρεσιών για την διοργάνωση τυχερών παιγνίων.

¹⁶⁹ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 45 - 46, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Μέσω αυτού, επιτυγχάνεται η ηλεκτρονική παρακολούθηση όλων των ιστοτόπων, αλλά και η παρακολούθηση σε πραγματικό χρόνο ή και μεταγενέστερα, μέσω των αποθηκευμένων δεδομένων, των τυχερών παιγνίων μέσω αδειοδοτημένων ιστοτόπων, καθώς αυτά διεξάγονται μόνο σε ιστοτόπους που είναι συνδεδεμένοι με το ΠΣΕΕ¹⁷⁰.

Ειδικότερα, πέραν των όσων ήδη αναφέρθηκαν, σύμφωνα και με το άρθρο 30 του ν. 4002/2011, προβλέπονται τα εξής: «3. Η διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου γίνεται αποκλειστικά μέσω συστημάτων και υποσυστημάτων, συνδεδεμένων με το Π.Σ.Ε.Ε., στα οποία έχει πρόσβαση η Ε.Ε.Ε.Π. 4. Ο κάτοχος της άδειας διοργάνωσης και διεξαγωγής παιγνίων οφείλει να διατηρεί τα στοιχεία που λαμβάνει από τα συστήματα και υποσυστήματα των παιγνίων που διεξάγει για δέκα (10) τουλάχιστον έτη, σε ασφαλή μέσα, τα οποία επιτρέπουν την ακριβή αναπαραγωγή όλων των αποθηκευμένων στοιχείων εποπτείας και ελέγχου. 5. Η Ε.Ε.Ε.Π., για δέκα (10) τουλάχιστον έτη, διατηρεί σε ασφαλή μέσα, τα οποία επιτρέπουν την ακριβή αναπαραγωγή όλων των αποθηκευμένων στοιχείων εποπτείας και ελέγχου, τα δεδομένα και στοιχεία που λαμβάνει από τους κατόχους της άδειας διοργάνωσης και διεξαγωγής παιγνίων. 6. Η Ε.Ε.Ε.Π. υποχρεούται να αποστέλλει αμελλητί στοιχεία, κατόπιν επεξεργασίας/ανάλυσης και ομαδοποίησης των δεδομένων, στην Α.Α.Δ.Ε. και κάθε άλλη αρμόδια αρχή, εφόσον της ζητηθούν».

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 5 του ν. 4002/2011, οι πάροχοι τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, που έχουν αδειοδοτηθεί από την ΕΕΕΠ προκειμένου να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην Ελλάδα, είναι υποχρεωμένοι να αποθηκεύουν σε υλικό μηχανισμό ευρισκόμενο στην Ελλάδα τα δεδομένα που αφορούν στη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, καθώς και τα ανταλλασσόμενα δεδομένα μεταξύ παίκτη, κατόχου άδειας, παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου και τραπεζών, σχετικά με τα παίγνια αυτά.

Τα δεδομένα αυτά είναι υποχρεωτικό να διατηρούνται σε ασφαλή μέσα που επιτρέπουν την αναπαραγωγή τους από την ΕΕΕΠ και το σύνολο των ελεγκτικών και δικαστικών αρχών για τουλάχιστον δέκα χρόνια. Η εν λόγω διάταξη αναφέρεται συγκεκριμένα σε υλικό μηχανισμό υπό την μορφή ενός ασφαλούς διακομιστή διαδικτύου, στον οποίο θα αποθηκεύεται το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων,

¹⁷⁰ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 45, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

εν αντιθέσει με την προϊσχύουσα μορφή του άρθρου, στο οποίο αναγραφόταν ως προϋπόθεση η ύπαρξη, σε γενικό επίπεδο, χωρίς περαιτέρω λεπτομέρειες, υλικού μηχανισμού στη χώρα μας.

Τέλος, με την τροποποίηση του ν. 4002/2011 με τον ν. 4635/2019, προβλέφθηκε οι κάτοχοι της άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων στην ελληνική Επικράτεια να διαλέγουν Συνεργάτες Προωθητικών Ενεργειών Τυχερών Παιγνίων (τους οριζόμενους ως affiliates) από το σχετικό Μητρώο που τηρείται στην ΕΕΕΠ. Αυτοί συνεργάζονται με τους κατόχους αδειών για την προώθηση και διαφήμιση συγκεκριμένων τυχερών παιγνίων μέσω τοποθέτησης συνδέσμων σε εμφανές σημείο της ιστοσελίδας τους, ώστε να προσελκύσουν περισσότερους παίκτες στον ιστότοπο του διαφημιζόμενου κατόχου αδειάς τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο¹⁷¹.

2.2. Internet Server και Ιστότοπος ως Μόνιμη Εγκατάσταση - Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο (Ν. 4002/2011)

Οι εταιρείες, δηλαδή, που παρείχαν, προ της θέσπισης του ν. 4635/2019, τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου, κατείχαν προσωρινή άδεια λειτουργίας και ενέπιπταν στο ως άνω περιγραφόμενο μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 50 παρ. 12. Σε αυτό περιγραφόταν πως οι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα την ΕΕ και τον ΕΟΧ, για να εξακολουθούν να ασκούν την δραστηριότητά τους στην χώρα μας, οφείλουν να υπάγονται άμεσα και οικεία βουλήσει με δήλωσή τους στις εγχώριες φορολογικές ρυθμίσεις του ΚΦΕ. Το κατά πόσο αυτό είναι νόμιμο και το κατά πόσο αυτή η προβλεπόμενη διαδικασία δύναται να ανατρέψει την ιεραρχία μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών μιας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος αμφισβητείται.

Το ότι οι πάροχοι τυχερών παιγνίων απευθύνονται σε Έλληνες παίκτες δεν αποτελεί κριτήριο για να φορολογηθούν από τις ελληνικές αρχές. Για να γίνει κάτι τέτοιο, πρέπει αυτός ο πάροχος να έχει είτε την έδρα του είτε την μόνιμη εγκατάστασή του στην Ελλάδα. Αυτό προκύπτει τόσο βάσει των άρθρων 4 παρ. 3 και 4, αλλά και 5 παρ. 1 περ. ε' του ΚΦΕ, αλλά και από τις διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες, με βάση και το άρθρο 28 του Συντάγματος,

¹⁷¹ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 45 - 46, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

κατανέμουν την φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ των κρατών, με γνώμονα τα κριτήρια της κατοικίας/έδρας της επιχείρησης και της μόνιμης εγκατάστασης αυτής, εφόσον εξετάζονται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως εν προκειμένω αυτά των παρόχων τυχερών παιγνίων στην χώρα μας.

Ειδικότερα, αυτοί εδρεύουν στην αλλοδαπή και απευθύνονται σε χρήστες των υπηρεσιών τους στην Ελλάδα. Συνέπεια αυτού είναι πως εφαρμόζεται η εκάστοτε ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η χώρα μας με το κράτος στο οποίο αυτοί εδρεύουν.

Ωστόσο, ο ελληνικός νόμος 4002/2011 και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 50 παρ. 12 απαιτούσε, προκειμένου οι πάροχοι να αδειοδοτηθούν σε προσωρινό επίπεδο και να παρέχουν διαδικτυακά τυχερά παίγνια στην Ελλάδα, να υπαχθούν στον ελληνικό φορολογικό νόμο δυνάμει απλής «οικειοθελούς» δήλωσής τους. Φυσικά, κάτι τέτοιο δεν μπορεί να υπερισχύσει του κριτηρίου και των στοιχείων της μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτά καταγράφονται στην εκάστοτε ΣΑΔΦ, η οποία είναι και αποκλειστικά αρμόδια να κατανείμει την φορολογική κυριαρχία μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών.

Η διάταξη, δηλαδή, του εσωτερικού νόμου, που τροποποιεί την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των Ελλάδας και του έτερου συμβαλλόμενου κράτους μέσω της οικειοθελούς δήλωσης υπαγωγής της επιχείρησης στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις, δεν μπορεί να υπερισχύει έναντι της ισχύουσας ΣΑΔΦ μεταξύ των δύο κρατών.

Είναι αδύνατον να φορολογηθεί στην Ελλάδα με βάση τον ΚΦΕ μία νομική οντότητα, αν δεν υποδεικνύεται από τις διατάξεις της ΣΑΔΦ η Ελλάδα ως αρμόδιο κράτος να φορολογήσει, ελέω ύπαρξης στη χώρα μας σχετικής μόνιμης εγκατάστασης. Ούτε φυσικά είναι δυνατό να προκύψει μόνιμη εγκατάσταση κατά πλάσμα δικαίου, αφού η ΣΑΔΦ επιβάλλουν να συντρέχουν εν τοις πράγμασι τα απαιτούμενα εκείνα στοιχεία που συγκροτούν μια μόνιμη εγκατάσταση.

Τέτοια στοιχεία, για παράδειγμα, είναι υλικοτεχνική υποδομή ή προσωπικό μόνιμο, τοπικά και χρονικά ή και εξαρτημένος από την επιχείρηση πράκτορας. Τέτοιος βέβαια σε καμία περίπτωση δεν είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας στην χώρα μας, που την αντιπροσωπεύει ενώπιον της διοίκησης, ενώ παράδειγμα υλικοτεχνικής υποδομής δύναται να συνιστά ένας διακομιστής διαδικτύου, υπό την κατοχή της εξεταζόμενης επιχείρησης.

Αναμφίβολα, είναι απαραίτητο να συντρέχουν ταυτόχρονα όλα εκείνα τα στοιχεία από τα οποία αποτελείται μία μόνιμη εγκατάσταση. Αυτό προβλέπεται ήδη

από την ίδια την ΣΑΔΦ και φυσικά από την ίδια την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Υπό αυτό το πρίσμα, εξάλλου, ερμηνεύεται η μόνιμη εγκατάσταση και από τα ίδια τα Σχόλια του ΟΟΣΑ. Αυτά είναι συνοδευτικά της Πρότυπης Σύμβασης του Οργανισμού και αξιοποιούνται ως εργαλεία ερμηνείας της νομοθετικής βούλησης στο πλαίσιο της εκάστοτε ΣΑΔΦ που έχει κυρωθεί με ελληνικό νόμο, όταν φυσικά αυτά συνοδεύουν διατάξεις που είναι και περιεχόμενο της εκάστοτε ΣΑΔΦ.

Κατά συνέπεια, τα κριτήρια τα οποία η ελληνική φορολογική διοίκηση θέτει, προκειμένου να υπαχθεί μια νομική οντότητα στις δικές της ρυθμίσεις, δεν μπορούν να είναι διαφορετικά από αυτά μιας ΣΑΔΦ την οποία έχει υπογράψει και κυρώσει με τυπικό νόμο η χώρα μας. Πιο συγκεκριμένα, η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής στον ελληνικό νόμο, ελέω νομοθετικής πρόβλεψης, μιας αλλοδαπής εταιρείας – και μάλιστα με αναδρομική ισχύ - , δεν δύναται να αντιστρέψει την φορολογική κυριαρχία που επιβάλλει μια ΣΑΔΦ. Η αρμοδιότητα θα βρίσκεται στα χέρια της χώρας μας, προκειμένου να φορολογήσει τους παρόχους τυχερών παιγνίων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, αν κι εφόσον υπάρχει εν τοις πράγμασι μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, με βάση πάντοτε τις υποδείξεις της ισχύουσας ΣΑΔΦ¹⁷².

Εξετάζεται, λοιπόν, υπό ποιους όρους, μια αλλοδαπή επιχείρηση – διαδικτυακός πάροχος τυχερών παιγνίων δύναται να διαθέτει σε πραγματική βάση μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ειδικότερα, πρέπει να εξεταστεί αν ο ιστότοπος που διαθέτει domain name με κατάληξη «.gr» συνιστά μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στην Ελλάδα και επίσης, αν η ύπαρξη Internet Server που εδρεύει στην Ελλάδα και φιλοξενεί τον εν λόγω ιστότοπο συνιστά με τη σειρά του μόνιμη εγκατάσταση.

Πριν φυσικά φτάσει κανείς σε οποιοδήποτε συμπέρασμα – απάντηση στα ως άνω ερωτήματα, πρέπει να αναλυθούν οι έννοιες τόσο του ιστοτόπου (website), όσο και του διακομιστή διαδικτύου (Internet server). Ένας server (αλλιώς, ένας διακομιστής) είναι ένας κεντρικός υπολογιστής που διαθέτει μεγάλη χωρητικότητα σκληρών δίσκων. Αυτός ο υπολογιστής έχει έντονο τόσο το υλικό στοιχείο, όσο και άυλα στοιχεία, όπως δεδομένα και λογισμικά, μεταξύ των οποίων και ιστότοποι, αλλά και παράγοντες που συμβάλλουν στην φιλοξενία αυτών (software). Επιπλέον, ο server

¹⁷² Θεοχαροπούλου Ελένη, *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.

συνδέεται με άλλους servers και παρέχει πρόσβαση στο διαδίκτυο, ενώ ο ίδιος εξωτερικά έχει την υλική όψη ενός εξοπλισμού πληροφορικής. Οι εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες πρόσβασης στο διαδίκτυο, γνωστές και ως Internet Service Providers, διαθέτουν servers στους οποίους παρέχουν, έναντι αντιτίμου φυσικά, χώρο φιλοξενίας ιστοτόπου σε άλλες επιχειρήσεις¹⁷³.

Ένας ιστότοπος είναι ένα άυλο αγαθό, ένα λογισμικό που αποθηκεύεται σε έναν server και παρουσιάζεται μέσω του διαδικτύου. Ο διακομιστής διαδικτύου υποστηρίζει τεχνολογικά και «φιλοξενεί» τον ιστότοπο, επιτρέποντάς του να παρουσιάσει τα περιεχόμενά του στο δίκτυο. Το τελευταίο ορίζεται ως ένας 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 παρόχων δικτύων.

Οι φορείς παροχής υπηρεσιών διαδικτύου παρέχουν διάφορες υπηρεσίες, όπως πρόσβαση στο διαδίκτυο (Access Provider) και φιλοξενία ιστοσελίδων (Host Provider). Αυτοί διαδραματίζουν εξαιρετικά σημαντικό ρόλο στην ψηφιακή οικονομία και στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Η φιλοξενία ιστοσελίδων, γνωστή και ως hosting, αναφέρεται στην αποθήκευση πληροφοριών σε έναν διακομιστή διαδικτύου, τον οποίο ο φορέας παροχής φιλοξενίας έχει στη διάθεσή του. Ο φορέας αυτός μπορεί να είναι μια εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες φιλοξενίας ιστοσελίδων. Ο ενδιαφερόμενος, όπως μια επιχείρηση, παρέχει τις πληροφορίες που επιθυμεί να διαθέσει στο διαδίκτυο στη μορφή ενός ιστοτόπου.

Έτσι, για να παρουσιαστούν οι πληροφορίες αυτές στο διαδίκτυο, ο ιστότοπος πρέπει να υποστηρίζεται τεχνολογικά από έναν διακομιστή διαδικτύου. Συνεπώς, υπάρχουν φορείς παροχής φιλοξενίας (Host Providers) και φορείς παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (Internet Service Providers - ISP) που παρέχουν γενικά διαδικτυακές υπηρεσίες. Αυτές οι υπηρεσίες μπορεί να περιλαμβάνουν την πρόσβαση στο διαδίκτυο, τη φιλοξενία ιστοσελίδων (hosting), καθώς και άλλες διαδικτυακές υπηρεσίες όπως η αποστολή και λήψη ηλεκτρονικών μηνυμάτων και η φιλοξενία ομάδων συζητήσεων.

Οι φορείς παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (ISP), που είναι γνωστοί και ως «Προμηθευτές Υπηρεσιών Διαδικτύου», είναι ανεξάρτητες επιχειρήσεις από αυτές που

¹⁷³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 168-169.

εμπορεύονται μέσω ιστοσελίδων. Οι ISP διαθέτουν διακομιστές στους οποίους παρέχουν χώρο φιλοξενίας ιστοτόπων σε ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, ανταλλάσσοντας τον χώρο αυτόν έναντι αμοιβής.

Δεν αποκλείεται, βέβαια, μια επιχείρηση να διαθέτει τα κεφάλαια ώστε, χάριν ιδιόκτητου server, να εξασφαλίζει για την ίδια την πρόσβασή της και άλλες υπηρεσίες στο διαδίκτυο¹⁷⁴.

Μετά τις ανωτέρω επισημάνσεις, τίθεται καταρχήν το ερώτημα αν ένας ιστότοπος με ονομασία χώρου με κατάληξη «.gr» που ανήκει σε μία επιχείρηση παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου δύναται να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης.

Οι διοικήσεις, πάντως, ορισμένων κρατών επέδειξαν αρχικά γρήγορα αντανakλαστικά και ανέπτυξαν προτάσεις επί του θέματος. Επί παραδείγματι, το αυστριακό Υπουργείο Οικονομικών δέχτηκε το 1996 πως μια αγγλική επιχείρηση που προτείνει την πώληση των αγαθών της μέσω ιστοτόπου, που φιλοξενείται στο server που κατέχει ή μοιράζεται με μια άλλη επιχείρηση και βρίσκεται σε αυστριακό έδαφος, διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην χώρα αυτή, ενώ το 1998 εκπρόσωποι του γερμανικού Υπουργείου Οικονομικών διατύπωσαν την γνώμη πως ένας ιστότοπος μπορεί να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, υπό τον όρο της εκπλήρωσης συγκεκριμένων προϋποθέσεων, όπως για παράδειγμα η δυνατότητα ο υποψήφιος πελάτης να συνάπτει συμβάσεις με την επιχείρηση¹⁷⁵.

Ο ίδιος ο ΟΟΣΑ βέβαια, στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ του, δεν φαίνεται να συμφωνεί με τις θέσεις αυτές. Ειδικότερα, κρίνει ο ΟΟΣΑ ότι δεν πληρούται ούτε το κριτήριο του αντιπροσώπου μιας επιχείρησης, καθώς επίσης και ότι ο ιστότοπος δεν διαθέτει τα τρία βασικά εννοιολογικά στοιχεία μιας μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή εγκατάσταση επιχείρησης, με χρονική και γεωγραφική σταθερότητα και άσκηση μέσω αυτής της κύριας και όχι βοηθητικής ή προπαρασκευαστικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Σε ό,τι αφορά το πρώτο κριτήριο, ο ΟΟΣΑ, ήδη από το 2003, έχει διατυπώσει στα Ερμηνευτικά του Σχόλια τη θέση πως ναι μεν ένας ιστότοπος φανερώνει περισσότερο από έναν server την παρουσία της εταιρείας διαδικτυακά, όμως νομική

¹⁷⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 169-170, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁷⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 241 και 242., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

και φυσική προσωπικότητα απουσιάζει, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να διαδραματίσει ρόλο αντιπροσώπου της επιχείρησης και κατ' επέκταση, ούτε και μόνιμη εγκατάσταση.

Σε ό,τι αφορά το δεύτερο και πιο «παραδοσιακό» κριτήριο με τις τρεις προβλεπόμενες προϋποθέσεις, όπως αυτές αναφέρθηκαν και προηγουμένως, επισημαίνονται από τον Οργανισμό τα εξής:

Το κύριο ζήτημα που ανακύπτει αφορά τη γεωγραφική τοποθεσία του ιστοτόπου και κατά πόσον αυτός εκλαμβάνεται ως ευρισκόμενος εντός ενός διακομιστή και, ως εκ τούτου, στην φυσική τοποθεσία της εγκατάστασης του διακομιστή. Ο γεωγραφικός εντοπισμός του ιστοτόπου αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για την καθοριστική αξιολόγηση της ύπαρξης του πρώτου στοιχείου της μόνιμης εγκατάστασης, του τόπου δηλαδή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η πρόταση ότι ο ιστότοπος είναι φυσικά εγκατεστημένος στον διακομιστή διαδικτύου δεν έχει γίνει αποδεκτή από τον ΟΟΣΑ, διότι η έννοια της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης συνδέεται με στοιχεία υλικά που είναι τοποθετημένα σε συγκεκριμένο έδαφος.

Συνεπώς, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, εφόσον ο ιστότοπος δεν αντιπροσωπεύει ενσώματη ιδιοκτησία, τότε δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, ακόμα και αν λειτουργεί ως σημείο επαφής μεταξύ του πελάτη και της επιχείρησης. Ο ΟΟΣΑ αναφέρει σαφώς, ήδη από το 2003, στα Ερμηνευτικά του Σχόλια επί της Πρότυπης Σύμβασης, πως η έλλειψη φυσικής παρουσίας του ιστότοπου συνεπάγεται ότι αυτός δεν μπορεί να θεμελιώσει μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης. Ακολούθως, ο Οργανισμός αποδέχεται πως ένας ιστότοπος δεν μπορεί να αποτελέσει μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, ούτε μια συμφωνία φιλοξενίας ιστοσελίδας μπορεί να δημιουργήσει μια μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση που δραστηριοποιείται μέσω αυτής της συγκεκριμένης ιστοσελίδας¹⁷⁶.

Μετά την επισκόπηση του ζητήματος κατά πόσο ένας ιστότοπος από μόνος του μπορεί να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης παροχής τυχερών παιγνίων, πρέπει να εξεταστεί αν μια αλλοδαπή εταιρεία παροχής τυχερών παιγνίων σε παίκτες στην Ελλάδα, η οποία έχει υπαχθεί στο μεταβατικό καθεστώς που περιγράφεται στο άρθρο 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011, αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, μέσω

¹⁷⁶ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 170-172, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

ιστοτόπου, ο οποίος όμως φιλοξενείται σε διακομιστή διαδικτύου υλικώς εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

Ο ίδιος ο ΟΟΣΑ, ήδη από το 1998 έχει εκκινήσει το έργο επαναπροσδιορισμού της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, εν όψει της ραγδαίας επέκτασης του ηλεκτρονικού εμπορίου και των κατά περίπτωση εφαρμογών του σε όλες τις ανθρώπινες δραστηριότητες. Σημαντικό σημείο στην προσπάθεια αυτή του ΟΟΣΑ υπήρξε η αναθεώρηση των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης ΣΑΔΦ, στα οποία για πρώτη φορά προβλέφθηκε η δυνατότητα να θεμελιωθεί, υπό αυστηρές φυσικά προϋποθέσεις, μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης από έναν διακομιστή διαδικτύου.

Το πρώτο ζήτημα που έπρεπε να εξεταστεί αφορούσε την ύπαρξη ή όχι του στοιχείου της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Αυτό συνέβη, βέβαια, λόγω της σύνδεσης του στοιχείου αυτού με την υλικότητα, αλλά και ως ένα βαθμό με την ανθρώπινη παρέμβαση, στοιχεία που όμως, στο πλαίσιο μάλιστα και της ψηφιακής οικονομίας, δεν είναι απαραίτητα. Έπειτα, εξετάστηκε το ζήτημα της αναγκαίας γεωγραφικής και χρονικής σταθερότητας, αλλά και αυτό της φύσης των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα μέσω της μόνιμης εγκατάστασης. Τέλος, αναζητήθηκε και το αν ο Internet Server μπορεί να εκτελέσει τον ρόλο ενός εξαρτημένου «αντιπροσώπου» της επιχείρησης.

Κατά πρώτον, εξετάζεται αν ο τόπος λειτουργίας ενός διακομιστή διαδικτύου δύναται να είναι ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής εγκατάστασης, χαρακτηριζόμενος από μια γεωγραφική και χρονική μονιμότητα, στον οποίο και μέσω του οποίου εκτελούνται οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

Ειδικότερα, εξετάζοντας το στοιχείο της εγκατάστασης αυτό καθαυτό, είναι αναγκαίο να υπάρχει το στοιχείο της υλικότητας, δηλαδή της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης σε μια τοποθεσία, έστω και αν απουσιάζει πλήρως ή περιορίζεται στο ελάχιστο η ανθρώπινη παρέμβαση για την λειτουργία της. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, η εγκατάσταση πρέπει να βρίσκεται στην διάθεση της επιχείρησης¹⁷⁷.

Εν προκειμένω, ο Server, μέσω του οποίου η επιχείρηση προσεγγίζει τους πελάτες της και συναλλάσσεται μαζί τους διαθέτει άυλη, αλλά και υλική υπόσταση, σε αντίθεση με έναν ιστότοπο, ο οποίος διαθέτει μόνο την πρώτη. Η πρώτη από τις δύο

¹⁷⁷ 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.

υποστάσεις ενός Server εκφράζεται με τους ιστοτόπους και τα λογισμικά που περιέχονται σε αυτόν, αλλά σε καμία περίπτωση δεν αλλοιώνουν τα στοιχεία αυτά την «υλική όψη» του διακομιστή διαδικτύου. Μάλιστα, για αυτόν τον λόγο στη θεωρία ο Server είναι γνωστός και ως «υλικός server», ενώ ο ιστότοπος χαρακτηρίζεται ως «εικονικός server»¹⁷⁸. Με αυτό ως δεδομένο, ο ΟΟΣΑ απέδωσε στον server υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία, η οποία δύναται να πληροί όλα τα απαιτούμενα εκείνα στοιχεία για να αποτελεί μία μόνιμη εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων¹⁷⁹, δυνάμει της οποίας εταιρείες που θα δραστηριοποιούνται ηλεκτρονικά σε μία χώρα θα μπορούν να φορολογηθούν από αυτήν.

Ο ΟΟΣΑ, ταυτόχρονα, ανεξαρτητοποιώντας την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης από την ανθρώπινη παρέμβαση στην περίπτωση του Internet Server, διεύρυνε το εννοιολογικό περιεχόμενό της. Απάντησε αρνητικά σε ένα κρίσιμο ερμηνευτικό θέμα σχετικά με την αναγκαιότητα ανθρώπινης παρέμβασης για τη λειτουργία, έλεγχο και συντήρηση του server ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης¹⁸⁰. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος, ο ΟΟΣΑ ορίζει ότι ο εξοπλισμός πληροφορικής μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση, ακόμη κι αν δεν απαιτείται προσωπικό για τη λειτουργία του σε συγκεκριμένη τοποθεσία για την εκμετάλλευση του εξοπλισμού. Δηλαδή, αν για να ασκεί μια επιχείρηση την δραστηριότητά της στην πραγματικότητα δεν χρειάζεται προσωπικό, τότε η παρουσία αυτού κρίνεται μη απαραίτητη. Αυτό το συμπέρασμα εφαρμόζεται στο ηλεκτρονικό εμπόριο και σε άλλες δραστηριότητες, στις οποίες ο εξοπλισμός λειτουργεί αυτόματα χωρίς την ανάγκη παρέμβασης ανθρώπου¹⁸¹.

¹⁷⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 174., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁷⁹ 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-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.

¹⁸⁰ 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_5cd2b87ben#page1

¹⁸¹ 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-taxconvention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87ben#page1

Προχώρησε, λοιπόν, ο ΟΟΣΑ σε ρητό διαχωρισμό των περιπτώσεων και διατύπωσε την άποψη πως η απασχόληση εργατικού δυναμικού με σχέση εξαρτημένης εργασίας σε μία μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης δεν είναι απαιτούμενη στις περιπτώσεις που εξετάζεται ένας διακομιστής διαδικτύου, προκειμένου να θεωρηθεί ή όχι μόνιμη εγκατάσταση. Από την σχετική προσθήκη, δηλαδή, του 2003 στα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ, αποσυνδέθηκε ο ανθρώπινος παράγοντας από την εξέταση ενός διακομιστή διαδικτύου ως μόνιμη εγκατάσταση και κατ' επέκταση κατέστη άνευ αντικειμένου η μέχρι τότε διερεύνηση για το κατά πόσο ο Internet Server υπάγεται στην έννοια του αυτόματου εργαλείου και κατά πόσο η ανθρώπινη παρέμβαση για την λειτουργία του είναι απαραίτητη¹⁸².

Πιο συγκεκριμένα, μέχρι την αναθεώρηση του 2003, δεν υπήρχε ρητή αναφορά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, για αυτό και είχε εξεταστεί η πιθανότητα ο διακομιστής, υπό την μορφή του αυτόματου εργαλείου βέβαια, να εμπίπτει στο πρώτο κριτήριο του ορισμού, δηλαδή αυτό της επιχειρηματικής εγκατάστασης. Βέβαια, τέτοια εργαλεία αποτελούσαν μηχανήματα συγκεκριμένης εμβέλειας και μη προσβάσιμα εξ αποστάσεως, σε αντίθεση με έναν διακομιστή διαδικτύου.

Επίσης, μέχρι να προβεί ο ΟΟΣΑ στην απαιτούμενη αναθεώρηση, ανάχωμα στεκόταν η έλλειψη του ανθρώπινου παράγοντα και κυρίως η διχογνωμία, σε θεωρητικό επίπεδο, σχετικά με το αν αυτή ήταν απαραίτητη ή όχι.

Κρίσιμο για τον ΟΟΣΑ, επίσης, είναι η ύπαρξη εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δηλαδή το κατά πόσο ο διακομιστής διαδικτύου βρίσκεται στη διάθεση της ασκούσας ηλεκτρονικό εμπόριο επιχείρησης¹⁸³.

Η απάντηση που έδωσε ο ΟΟΣΑ, μετά την έρευνά του, είναι θετική. Σύμφωνα με την εμπορική πρακτική, η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) κατέχει συνήθως την κυριότητα του Internet Server, που είναι διαφορετική από την επιχείρηση που πραγματοποιεί εμπόριο μέσω του διαδικτύου¹⁸⁴. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση που ασκεί ηλεκτρονικό εμπόριο πληρώνει τον ISP για τον χώρο στο δίσκο του server που χρησιμοποιείται για την αποθήκευση του λογισμικού και των απαιτούμενων ηλεκτρονικών δεδομένων του ιστότοπου της. Ωστόσο, αυτό δεν

¹⁸² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 175 και 176.

¹⁸³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 176.

¹⁸⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 176 και 177.

σημαίνει ότι ο server διατίθεται στη διάθεση της επιχείρησης στην οποία ανήκει ο ιστότοπος. Σύμφωνα με την ρητή θέση του ΟΟΣΑ από το 2003 και μετά, η επιχείρηση που ασκεί ηλεκτρονική εμπορική δραστηριότητα ή συμμετέχει στην ψηφιακή οικονομία δεν έχει στη διάθεσή της τον server όταν απλώς επιλέγει ένα συγκεκριμένο Internet Server για τη φιλοξενία του ιστότοπού της, ο οποίος βρίσκεται σε διαφορετική τοποθεσία¹⁸⁵.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορεί να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος ο τόπος όπου βρίσκεται ένας Internet Server, ακόμη και χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση, υπό την προϋπόθεση ότι πρέπει να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης και να ανήκει πλήρως σε αυτήν. Απλά η σύναψη ενός συμβολαίου "φιλοξενίας" από την επιχείρηση δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι η ιστοσελίδα της είναι φιλοξενούμενη σε συγκεκριμένο χώρο του Internet Server, που συνήθως ανήκει σε εταιρεία παροχής υπηρεσιών διαδικτύου (ISP) που τον διαχειρίζεται. Επιπλέον, είναι αναγκαίο, με βάση την κάθε περίπτωση, ο Internet Server να φιλοξενεί τον ιστότοπο της επιχείρησης και να μην χρησιμοποιείται κυρίως για την ψηφιακή μεταφορά πληροφοριών και δεδομένων. Απαιτείται επίσης ο Internet Server να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης, είτε κατά κυριότητα, είτε υπό την κατοχή της με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της μίσθωσης και εκμετάλλευσής του, ακόμα και στην περίπτωση παράνομης κατοχής¹⁸⁶, κατ' ανάλογη εφαρμογή των Ερμηνευτικών Σχολίων του ΟΟΣΑ, προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση, εάν πληρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις.

Ακριβώς για αυτό το λόγο επήλθε και η σχετική νομοθετική μεταβολή στον ν. 4002/2011, τον νόμο δηλαδή για την διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Με το άρθρο 197 του ν. 4635/2019, τέθηκε ως απαραίτητος όρος για την διεκδίκηση μίας άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου ο κάτοχος άδειας, που έχει την καταστατική του έδρα εκτός της χώρας μας, να διαθέτει υποχρεωτικά έναν

¹⁸⁵ 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, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1

¹⁸⁶ 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

διακομιστή ασφαλείας στην Ελλάδα, για τον οποίο βέβαια, εγείρονται ζητήματα σε θεωρητικό επίπεδο.

Καταληκτικά, σε ό,τι αφορά το πρώτο στοιχείο, δηλαδή αυτό της «εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων», εκτιμήθηκε ότι ένας διακομιστής διαδικτύου μπορεί να αποτελεί μία τέτοια εγκατάσταση, υπό τον όρο όμως ότι βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης που κατέχει τον ιστότοπο, μέσω του οποίου αυτή αναπτύσσει την δραστηριότητά της. Εξάλλου, πληρούται η απαιτούμενη φυσική παρουσία, λόγω ακριβώς της υλικότητας του server, ενώ έχει κριθεί από τον ίδιο τον ΟΟΣΑ, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η ανθρώπινη παρουσία ως μη απαραίτητη.

Σε ό,τι αφορά το δεύτερο κατά σειρά στοιχείο που χαρακτηρίζει μία μόνιμη εγκατάσταση, δηλαδή αυτό της γεωγραφικής και χρονικής σταθερότητας¹⁸⁷, πρέπει να αναφερθούν τα εξής:

Για να θεωρηθεί ένας διακομιστής διαδικτύου μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, αρκεί να χαρακτηρίζεται ως γεωγραφικώς αμετάθετος σε πραγματική βάση, για αρκετό χρονικό διάστημα. Παράλληλα, δεν δημιουργεί ζήτημα η μεγάλη ευκολία στην μετακίνησή του, καθώς ο μόνος όρος που τίθεται είναι η μη απομάκρυνσή του για ικανοποιητικό χρονικό διάστημα. Στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ ρητά προβλέπεται, τουλάχιστον από το 2003 και έπειτα, πως ένας εξοπλισμός πληροφορικής σε έναν ορισμένο τόπο δεν δύναται να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση, παρά μόνο υπό τον όρο ότι είναι σταθερός. Στην περίπτωση του Internet server, αυτό που εξετάζεται και ενδιαφέρει δεν είναι το αν αυτός έχει απλά την δυνατότητα να μετακινείται, αλλά το αν πράγματι κάτι τέτοιο συμβαίνει. Σταθερότητα, δηλαδή, όπως ήδη επισημάνθηκε, σημαίνει πως θα πρέπει ο διακομιστής διαδικτύου να είναι εγκατεστημένος σε ορισμένο μέρος για επαρκή χρόνο, γεωγραφικά δηλαδή αλλά και χρονικά, έτσι ώστε να θεωρηθεί σταθερός.

Το πρώτο σκέλος, η γεωγραφική σταθερότητα ενός διακομιστή διαδικτύου, δεν εννοείται με απόλυτο τρόπο. Όπερ σημαίνει πως είναι αρκετό ο server να παραμένει σε συγκεκριμένο μέρος, έστω κι αν δεν έχει μόνιμη υλική εγκατάσταση στο έδαφος¹⁸⁸,

¹⁸⁷ 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.

¹⁸⁸ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1.

όπως συνάγεται και από τα γενικά Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ.

Στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ για τη μόνιμη εγκατάσταση, δεν παρέχεται ειδική ερμηνεία για τον Internet Server. Αναφέρεται απλώς ότι πρέπει να υπάρχει για ένα επαρκές χρονικό διάστημα, αλλά γίνεται αναφορά στα γενικά Ερμηνευτικά Σχόλια του άρθρου 5 της Πρότυπης ΣΑΔΦ για τη σταθερότητα¹⁸⁹. Η σταθερότητα του server εξαρτάται από τον τρόπο χρήσης του για επιχειρηματικές δραστηριότητες. Αν η εγκατάσταση δεν έχει αμιγώς προσωρινό χαρακτήρα και οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω του server απαιτούν μόνιμη παρουσία, τότε μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση¹⁹⁰. Σε ορισμένες Συμφωνίες αποδεικνύεται η μονιμότητα ακόμη και με χρονικά διαστήματα κάτω των 12 μηνών, ανάλογα με τη φύση των δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω αυτού. Χαρακτηριστικά τέτοια παραδείγματα είναι οι ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας – Ολλανδίας και Ελλάδας – Νορβηγίας. Συνεπώς, για να διαπιστωθεί το επαρκές χρονικό διάστημα μιας εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένου του Internet Server, πρέπει να ληφθεί υπόψη η ιδιαίτερη φύση¹⁹¹ και το αντικείμενο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω αυτής, εν προκειμένω εδώ μέσω του διακομιστή.

Για να θεωρηθεί δηλαδή ο server μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, πρέπει να εξεταστεί αν αυτή τον έχει στην διάθεσή της και αν τον αξιοποιεί για να ασκεί εν όλω ή εν μέρει τις δραστηριότητές της. Πρέπει να πρόκειται, βέβαια, για την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι για προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές¹⁹². Αυτό ακριβώς το στοιχείο έπαιξε καταλυτικό ρόλο και στην υπόθεση Pipeline, στην οποία η άσκηση κύριας δραστηριότητας της ολλανδικής επιχείρησης μέσω των σωληνώσεων οδήγησε και στον χαρακτηρισμό αυτών ως μόνιμης εγκατάστασης.

Έτσι, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι πάροχοι υπηρεσιών Internet (ISP) εκμεταλλεύονται τους servers που ανήκουν σε αυτούς και αυτό αποτελεί τμήμα της δραστηριότητάς τους. Μεταξύ των κυριότερων υπηρεσιών που παρέχουν στους

¹⁸⁹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180.

¹⁹⁰ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

¹⁹¹ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 180.

¹⁹² 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

πελάτες τους, συμπεριλαμβάνεται και η "φιλοξενία" ιστοσελίδων, προκειμένου να διασφαλιστεί η σύνδεσή τους στο Internet¹⁹³.

Στην συζήτηση για τον Internet Server που είναι στη διάθεση μιας επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην πώληση προϊόντων μέσω του Internet και ασκεί ηλεκτρονικό εμπόριο συμμετέχοντας στην ψηφιακή οικονομία, υφίσταται ένα κρίσιμο ζήτημα. Για να κρίνουμε εάν ο Internet Server αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση για αυτήν την επιχείρηση, πρέπει να εξετάσουμε τη φύση των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μέσω του server και να τις συγκρίνουμε με τις γενικές και συνήθεις δραστηριότητές της. Το ίδιο ισχύει και για έναν server που ανήκει σε μια επιχείρηση που παρέχει τυχερά παιχνίδια μέσω διαδικτύου¹⁹⁴.

Συνεπώς, ο Internet Server και οι ψηφιακές πλατφόρμες που φιλοξενεί δεν επαρκούν από μόνες τους για να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσω του server, όπως η έκθεση καταλόγου προϊόντων, η μεταφορά/παροχή πληροφοριών και οι διαφημιστικές δραστηριότητες προς τους πιθανούς πελάτες, αποτελούν απλώς επικουρικές δραστηριότητες¹⁹⁵, αν αντικείμενο είναι η πώληση προϊόντων και δεν αποτελούν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Ωστόσο, όταν ο Internet Server χρησιμοποιείται για την κατάρτιση της σύμβασης, τη διαχείριση της πληρωμής, την εξόφληση και την εξ αποστάσεως παράδοση, τότε αυτές οι δραστηριότητες συνθέτουν μια κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν θεωρούνται απλώς βοηθητικές¹⁹⁶. Στην περίπτωση του Internet Server, οι διαφημίσεις που εμφανίζονται σε έναν φιλοξενούμενο ιστότοπο συνήθως αποτελούν επικουρικές δραστηριότητες και περιέχουν καταλόγους προϊόντων ή παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους πελάτες¹⁹⁷.

Χρέον είναι, λοιπόν, να εξετάζεται in concreto η φύση της δραστηριότητας η οποία ασκείται μέσω του διακομιστή διαδικτύου, συγκριτικά πάντα με την κύρια

¹⁹³ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

¹⁹⁴ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 181 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

¹⁹⁵ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

¹⁹⁶ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

¹⁹⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 182.

δραστηριότητα της επιχείρησης. Ο ίδιος ο διακομιστής έχει πολλαπλές λειτουργίες και χρήσεις. Αν, για παράδειγμα, αξιοποιείται για κύριους σκοπούς που αφορούν την διαφήμιση και η εταιρεία δραστηριοποιείται σε αυτόν τον κλάδο, τότε μπορεί να εκληφθεί ως μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον βέβαια παρέχονται μέσω αυτού οι συγκεκριμένες υπηρεσίες.

Συνήθως, ο βασικός σκοπός των επιχειρήσεων που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι η πώληση των προϊόντων και η παροχή των υπηρεσιών τους, και όχι τόσο η μεταφορά δεδομένων και πληροφοριών. Οι κύριες λειτουργίες που συνδέονται με τη διαδικασία της πώλησης ή της παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν τη σύναψη συμβάσεων με τους πελάτες, τη διαχείριση των πληρωμών και την αυτόματη παράδοση των προϊόντων μέσω της εξοπλιστικής υποδομής. Όταν αυτές οι συγκεκριμένες λειτουργίες πραγματοποιούνται μέσω του Internet Server, δηλαδή μέσω της ιστοσελίδας που φιλοξενείται σε αυτόν, τότε ο Internet Server αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, καθώς μέσω αυτού ασκείται η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης που ασχολείται με το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Αναδεικνύεται, λοιπόν, το κριτήριο της άσκησης της κύριας εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης¹⁹⁸ ως το σημαντικότερο, για τον χαρακτηρισμό ενός διακομιστή διαδικτύου ως μόνιμης εγκατάστασης μιας επιχείρησης.

Ο ΟΟΣΑ, στα Ερμηνευτικά του Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ για το άρθρο 5 και το ηλεκτρονικό εμπόριο, παραθέτει παραδείγματα δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω ενός μηχανισμού πληροφορικής, τις οποίες έχει χαρακτηρίσει προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές. Τέτοιες είναι¹⁹⁹ η διαφήμιση αγαθών ή υπηρεσιών, η προμήθεια πληροφοριών, η διασφάλιση δεσμού επικοινωνίας μεταξύ πελάτη και επιχείρησης, η συλλογή δεδομένων στην αγορά για λογαριασμό της επιχείρησης, αλλά και η διασφάλιση των πληροφοριών με την βοήθεια ενός «διακομιστή καθρέπτη», με στόχο την ασφάλεια και την αποτελεσματικότητα.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, όταν οι συγκεκριμένες λειτουργίες που ονομάζονται "βοηθητικές", αποτελούν αυτόνομο και σημαντικό μέρος της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης στο σύνολό της ή όταν άλλες ουσιώδεις λειτουργίες της επιχείρησης που χρησιμοποιούν εξοπλισμό πληροφορικής επεκτείνονται πέρα από

¹⁹⁸ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 182.

¹⁹⁹ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

τις δραστηριότητες που καλύπτονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης (στην οποία ορισμένες δραστηριότητες, από το α έως το f, αποκλείονται από τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης) και εφόσον ο εξοπλισμός αποτελεί χαρακτηρίζεται από σταθερότητα, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση²⁰⁰.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, η παράδοση προϊόντων που πραγματοποιείται αυτομάτως μέσω εξοπλισμού πληροφορικής δεν θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με την παράγραφο 4α του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης. Η παράγραφος αυτή αποκλείει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης όταν οι εγκαταστάσεις χρησιμοποιούνται μόνο για την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση²⁰¹. Ωστόσο, ιδιαίτερα για το ηλεκτρονικό εμπόριο, η παράδοση προϊόντων που πραγματοποιείται αυτόματα μέσω εξοπλισμού²⁰² θεωρείται μια δραστηριότητα που δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως βοηθητική. Συγκεκριμένα, ο ΟΟΣΑ διατυπώνει την θέση ότι για να θεωρηθεί η παράδοση προϊόντων μέσω εξοπλισμού ως εμπορική δραστηριότητα, πρέπει να υπάρχει και η σύναψη της συμφωνίας μέσω της πλατφόρμας. Σε αντίθετη περίπτωση, η παράδοση προϊόντων μέσω του εξοπλισμού πληροφορικής αυτή καθαυτή δεν θεωρείται επαρκής για να αποτελέσει μια ξεχωριστή εμπορική δραστηριότητα και έτσι θα χαρακτηριζόταν ως βοηθητική δραστηριότητα. Με άλλα λόγια, πρέπει να συνδυαστεί με άλλες δραστηριότητες, όπως η σύναψη συμβάσεων, για να θεωρηθεί ως ουσιώδης εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Μια ερμηνευτική προσέγγιση που θεωρεί ότι η παράδοση προϊόντος μέσω εξοπλισμού αποτελεί κύρια εμπορική δραστηριότητα, ακόμη και αν δεν συνδυάζεται με άλλες, θα οδηγούσε σε διάκριση μεταξύ

²⁰⁰ 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-fullversion_5cd2b87b-en#page1

²⁰¹ 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

²⁰² 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-capital2010/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

παραδοσιακού και ηλεκτρονικού εμπορίου, πράγμα που δεν θα επιτρεπόταν και θα παραβίαζε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας²⁰³.

Για την στοιχειοθέτηση, λοιπόν, ενός Internet Server ως μόνιμης εγκατάστασης, πρέπει να πληρούνται ορισμένα σημαντικά κριτήρια.

Καταρχήν, πρέπει να υπάρχει ισχυρή παρουσία της επιχείρησης σε ένα κράτος, με την απλή ύπαρξη ενός τόπου πηγής εισοδήματος να μην είναι αρκετή για να προκαλέσει φορολογικό ενδιαφέρον. Οι έννοιες της εν μέρει άσκησης κύριας δραστηριότητας μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και της άσκησης επικουρικής δραστηριότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται ως διακριτές έννοιες και να μην προκαλούν σύγχυση.

Τα απαιτούμενα στοιχεία για να χαρακτηριστεί ένας Internet Server ως μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνουν την ύπαρξη του φυσικού εξοπλισμού του Internet Server στην κατοχή της επιχείρησης, με τον server να φιλοξενεί κυρίως την ιστοσελίδα της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση διαχειρίζεται τον server η ίδια και δεν συνάπτει απλώς συμβόλαιο φιλοξενίας της ιστοσελίδας της σε ένα τμήμα του server που ανήκει σε άλλη επιχείρηση – πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου.

Ο Internet Server πρέπει να βρίσκεται για ένα επαρκές χρονικό διάστημα σε ένα σταθερό γεωγραφικό σημείο. Κατά τη διάρκεια αυτού του χρόνου, πρέπει να γίνονται κύριες επιχειρηματικές συναλλαγές μέσω της ιστοσελίδας που φιλοξενείται στον συγκεκριμένο server. Αυτές οι συναλλαγές μπορεί να περιλαμβάνουν τη σύναψη συμβάσεων, την πραγματοποίηση πληρωμών και την απομακρυσμένη παράδοση προϊόντων. Βέβαια, αυτά τα στοιχεία πρέπει να εξετάζονται πάντα κατά περίπτωση για να καθοριστεί εάν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση για έναν Internet Server.

Το τελευταίο κριτήριο²⁰⁴ που πρέπει να εξεταστεί και αυτό που εν τέλει ερευνήθηκε από τον ΟΟΣΑ, ήταν το εάν δύναται ο διακομιστής διαδικτύου να συνιστά αντιπρόσωπο της επιχείρησης²⁰⁵, ώστε να προκύπτει ότι ο server να συνιστά κατ' αυτό το κριτήριο μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, ακόμα και αν δεν συντρέχουν τα τρία προαναφερθέντα «παραδοσιακά» στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης.

²⁰³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 183., βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁰⁴ 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.

²⁰⁵ OECD, (2019), Article 5, para 5. Permanent Establishment, 2017, https://read.oecdilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228daeen#page1

Ο εκπρόσωπος της επιχείρησης μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, υπό την προϋπόθεση ότι λειτουργεί ως "εξαρτημένο όργανο" (πράκτορας), με εξουσιοδότηση να ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και να διαπραγματεύεται και συνάπτει συμβάσεις εξ ονόματος και για λογαριασμό της επιχείρησης. Ωστόσο, αυτό ισχύει μόνο εάν οι ενέργειες του εκπροσώπου δεν περιορίζονται αποκλειστικά στις προπαρασκευαστικές και βοηθητικές δραστηριότητες που περιγράφονται στο άρθρο 5 παράγραφος 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ²⁰⁶.

Η απάντηση του ΟΟΣΑ σχετικά με τη δυνατότητα του Internet Server να αποτελέσει εξαρτημένο όργανο της επιχείρησης ήταν αρνητική. Η αιτιολογία που δόθηκε ήταν ότι στα σύγχρονα μηχανήματα απουσιάζει η προσωπικότητα, παρά τις σημαντικές προόδους στην τεχνητή νοημοσύνη και της δυνατότητας να προσαρμόζουν τη συμπεριφορά τους βάσει της συνεχώς αυξανόμενης εμπειρίας, μάθησης και αφομοίωσης των προτιμήσεων των χρηστών. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, μόνο φυσικά και νομικά πρόσωπα μπορούν να αποτελούν εξαρτημένα όργανα της επιχείρησης, ακόμη και αν υποθέσουμε ότι κάποιες «έξυπνες» μηχανές μπορούν να διαπραγματεύονται για λογαριασμό της επιχείρησης και να ενεργούν ως μισθωτοί υπάλληλοι²⁰⁷.

Για να αλλάξει αυτή η κατάσταση²⁰⁸ και να θεωρηθεί ο Internet Server ως εξαρτημένο όργανο, θα πρέπει να γίνει αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ ή των Ερμηνευτικών Σχολίων της και όχι να περιορίζεται μία τέτοια συζήτηση σε θεωρητικό επίπεδο, όπως συμβαίνει στις μέρες μας. Με την ίδια λογική, που ο Internet Server δεν μπορεί να είναι εξαρτημένο όργανο μιας επιχείρησης, δεν δύναται να είναι ούτε και ένα ανεξάρτητο όργανο. Αντίθετα, ως τέτοιο εκλαμβάνεται ένας χορηγός πρόσβασης στο Internet.

Δεδομένης της ήδη αναφερθείσας αδυναμίας του ιστοτόπου να συγκροτήσει μόνιμη εγκατάσταση, έχοντας φυσικά υπ' όψιν την μη πλήρωση των τριών «παραδοσιακών» κριτηρίων, όσο και αυτού του εξαρτημένου «πράκτορα» της

²⁰⁶ OECD, (2019), Article 5, para 5. Permanent Establishment, 2017, https://read.oecdilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228daeen#page1

²⁰⁷ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 184 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²⁰⁸ 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-fullversion_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-fullversion_c7009d0e-en#page1

επιχείρησης, λόγω της παντελούς απουσίας νομικής και φυσικής προσωπικότητας, το μόνο πιθανό σενάριο που διαμορφώνεται, είναι να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο διακομιστής διαδικτύου, υπό τους όρους φυσικά που αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους.

Συνεπώς, με βάση τα αναθεωρημένα Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης ΣΑΔΦ, ήδη από το 2003 ο ΟΟΣΑ ασπάζεται την άποψη πως ο διακομιστής διαδικτύου δύναται να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης παρόχου τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο, υπό αυστηρούς βέβαια όρους. Για παράδειγμα, θα πρέπει αυτή να έχει αυτόν υπό την κατοχή της και όχι να τον διαθέτει δυνάμει κάποιας σύμβασης μίσθωσης και ταυτόχρονα, μέσω του ιστοτόπου που φιλοξενείται στον διακομιστή, να ασκείται η κύρια και όχι τυχόν βοηθητική δραστηριότητα της επιχείρησης, όπως τέτοια είναι, εν προκειμένω, από τη φύση της, η παροχή τυχερού παιγνίου μέσω διαδικτύου.

Ακριβώς αυτή η θέση του Οργανισμού οδήγησε και τον Έλληνα νομοθέτη να προβεί σε αλλαγές στο πλαίσιο που καλύπτει την παροχή τυχερών παιγνίων στη χώρα μας. Ειδικότερα, τέθηκε ως όρος συμμετοχής στη διαδικασία αδειοδότησης και χορήγησης άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από 30 Οκτωβρίου 2019 και έπειτα, οι υποψήφιοι κάτοχοι άδειας που έχουν την καταστατική τους έδρα εκτός Ελλάδος είναι υποχρεωμένοι να εγκαταστήσουν έναν διακομιστή ασφαλείας εντός της ελληνικής επικράτειας²⁰⁹.

Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, προκειμένου η Ελλάδα να είναι αρμόδια να φορολογήσει τα κέρδη που προκύπτουν από την παροχή διαδικτυακών τυχερών παιγνίων από τους παίκτες-χρήστες εντός της χώρας, προϋποτίθεται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης στην Ελλάδα σύμφωνα με την αντίστοιχη Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, σύγκρουσης δηλαδή μεταξύ του Προτύπου του ΟΟΣΑ και της ελληνικής ρύθμισης περί οικειοθελούς υπαγωγής στον ΚΦΕ, υπερισχύει και εφαρμόζεται πέραν πάσης αμφιβολίας η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και τα κριτήρια που αυτή θέτει.

Έχει καθοριστεί ότι η μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης πρέπει να έχει στοιχεία στο έδαφος, ενώ η ύπαρξη ενός ιστότοπου από μόνη της δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση. Επιπλέον, το γεγονός ότι ένας ιστότοπος έχει αφηρημένο χαρακτήρα και του λείπει η φυσική παρουσία αρκεί για να μην χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση,

²⁰⁹ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 56, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

η οποία εξ ορισμού διαθέτει το ενσώματο υλικό στοιχείο. Ο δε server δύναται να αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, αλλά υπό αυστηρές προϋποθέσεις, όπως η κατοχή αυτού από την επιχείρηση – πάροχο και η άσκηση μέσω αυτού της κύριας δραστηριότητας αυτής. Ως εκ τούτου, η προσέγγιση αυτή αποκλείει σίγουρα τον ιστότοπο από το να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για σκοπούς φορολόγησης.

Είναι, βέβαια, σημαντικό να ληφθούν υπόψη οι συγκεκριμένες διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που ισχύει μεταξύ δύο χωρών κατά περίπτωση, για να καθοριστεί εάν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η Σύμβαση δεν παρέχει σαφή ορισμό για τη μόνιμη εγκατάσταση, αλλά κάνει περιπτωσιολογική αναφορά, η απουσία του ιστότοπου ή του διακομιστή από αυτές τις περιπτώσεις σημαίνει ότι δεν αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα, χωρίς να απαιτείται η προσφυγή στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί της Πρότυπης ΣΑΔΦ του ΟΟΣΑ.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η στενή γραμματική ερμηνεία της Σύμβασης, που έχει εξάλλου και υπερνομοθετική ισχύ δυνάμει του άρθρου 28 του Συντάγματος, θα απέκλειε τόσο τον ιστότοπο, όσο και τον διακομιστή διαδικτύου, από τον «κατάλογο» των πιθανών μόνιμων εγκαταστάσεων που θα μπορούσαν να προκύψουν στην χώρα μας²¹⁰. Ωστόσο, ακόμα και μετά την νομοθετική αυτή παρέμβαση του 2019, ενδέχεται η εταιρεία πάροχος τυχερών παιγνίων με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδας να μην αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας.

Ειδικότερα, με το άρθρο 197 του ν. 4635/2019, από τις 30 Οκτωβρίου 2019 και έπειτα, τροποποιήθηκε το άρθρο 46 του ν. 4002/2011, το οποίο αφορούσε την συμμετοχή των ως άνω εταιρειών στη διαδικασία αδειοδότησης, προκειμένου να διεξαχθούν τυχερά παίγνια μέσω του διαδικτύου. Το άρθρο 197 έθεσε μία νέα παράμετρο και απαίτηση για τους υποψηφίους με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, ότι δηλαδή αυτοί είναι υποχρεωμένοι σε φυσική εγκατάσταση ενός διακομιστή ασφαλείας εντός ελληνικής επικράτειας σε διασύνδεση με την Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (ΕΕΕΠ).

Βέβαια, ακόμα και με αυτήν την προβλεπόμενη πλέον εκ του νόμου υποχρέωση, αμφισβητείται το κατά πόσο όντως προκύπτει μόνιμη εγκατάσταση στην

²¹⁰ Θεοχαροπούλου Ελένη, *Ποια φορολογία εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις – παρόχους τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 56, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Ελλάδα των αλλοδαπών παρόχων τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου. Εξάλλου, όπως και το ίδιο το ενωσιακό δίκαιο προβλέπει σχετικά, οι πάροχοι δεν μπορούν, δυνάμει αυτής της ρύθμισης, να υποχρεωθούν να ασκούν την κύρια δραστηριότητά τους μέσω αυτού του server, έτσι ώστε πρωτίστως τα τυχερά παίγνια και δευτερευόντως κάθε άλλη βοηθητική δραστηριότητα, όπως αυτές της αποθήκευσης και της ασφαλούς διαβίβασης πληροφοριών για τα τυχερά παίγνια στην ΕΕΕΠ, η οποία θα είναι συνδεδεμένη με τον διακομιστή ασφαλείας, να διενεργούνται μέσω του συγκεκριμένου server. Επί του συγκεκριμένου ζητήματος, έχουν διατυπωθεί διαφορετικές προσεγγίσεις, τόσο σε θεωρητικό και νομοθετικό επίπεδο, όσο και στην ίδια την νομολογία των δικαστηρίων.

Επί παραδείγματι, στην αιτιολογική έκθεση²¹¹ επί του άρθρου 197 του ν. 4635/2019, τονίζεται ότι η υποχρέωση εγκατάστασης στην Ελλάδα ενός διακομιστή ασφαλείας από τους υποψηφίους παρόχους με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, θεσπίζεται, προκειμένου η διαδικασία να ελέγχεται αποτελεσματικότερα, με τρόπο που να διασφαλίζεται *«η αποτελεσματικότητα του εποπτικού μηχανισμού επί των δραστηριοτήτων των κατόχων αδειών 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»*.

Επιπλέον, στην Εισηγητική Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 197, που ασχολείται μεταξύ άλλων και με το ζήτημα της εγκατάστασης του safe server, τονίζεται ότι η εγκατάσταση ενός διακομιστή στην Ελλάδα με σκοπό αποκλειστικά την αποθήκευση και τη μεταβίβαση δεδομένων προς την ΕΕΕΠ, τις ελεγκτικές και τις δικαστικές αρχές, φαίνεται να είναι μάλλον μια βοηθητική δραστηριότητα παρά ένα ουσιώδες μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που συνδέεται με τα διαδικτυακά τυχερά παιχνίδια. Επισημαίνεται επίσης ότι, εάν η εταιρεία που διαθέτει άδεια για την παροχή τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου είναι φορολογικός κάτοικος ενός κράτους με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει ΣΑΔΦ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στην αντίστοιχη συμφωνία. Αυτό σημαίνει ότι η λειτουργία του διακομιστή ως μέσο για την άσκηση βοηθητικής δραστηριότητας, όπως τέτοιες είναι η αποθήκευση και η μεταβίβαση πληροφοριών της επιχείρησης, καθιστά

²¹¹ Διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/anaptyxhs-ortho-pap.pdf>

αδύνατο να θεωρηθεί αυτός μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της συμφωνίας.

Επιπρόσθετα, η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής προτείνει, με στόχο την προώθηση του δημοσίου – «δημοσιονομικού» συμφέροντος της χώρας, να προβλέπεται πως τα κέρδη από παίγνια που εισπράττονται από τους κατόχους της σχετικής άδειας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και, αντισταθμιστικά, να αυξηθεί το ποσοστό συμμετοχής του Δημοσίου που εισπράττεται επί του μεικτού κέρδους τους²¹².

Εκ πρώτης όψεως, δηλαδή, ο διακομιστής ασφαλείας που θα είναι συνδεδεμένος με την ΕΕΕΠ, θα έχει αποκλειστικό σκοπό την αποθήκευση και την ασφαλή μετάδοση πληροφοριών από τον πάροχο στην ΕΕΕΠ, κάτι που θα οδηγήσει στο να μην τελείται η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω αυτού. Από την άλλη, βέβαια, η ίδια η διατύπωση του άρθρου 197 του ν. 4635/2019, αφήνει περιθώρια να ασκείται πράγματι η δραστηριότητα του παρόχου τυχερών παιγνίων μέσω του ευρισκόμενου στην Ελλάδα διακομιστή. Σε αυτό το ενδεχόμενο, η ασκούμενη μέσω του server επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κύρια και όχι βοηθητική ή προπαρασκευαστική, στοιχείο το οποίο θα οδηγούσε στην φορολόγησή του από τις αρμόδιες ελληνικές αρχές, καθώς τότε ο διακομιστής θα αποτελούσε μόνιμη εγκατάσταση.

Αξίζει να σημειωθεί πάντως, πως, εκ του ενωσιακού δικαίου δεν επιτρέπεται να εξαναγκαστεί ο πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου που έχει την καταστατική έδρα του εκτός Ελλάδος, αλλά σε χώρα μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ, να ασκεί την κύρια επιχειρηματική του δραστηριότητα μέσω του εγκατεστημένου στην Ελλάδα διακομιστή ασφαλείας.

Δεν υπάρχει νομική υποχρέωση για τις επιχειρήσεις τυχερών παιγνίων να έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η παροχή και η χρήση των διασυνοριακών προσφορών τυχερών παιγνίων θεωρείται οικονομική δραστηριότητα που εμπίπτει στο άρθρο 56 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σε άλλα κράτη μέλη. Η νομοθεσία ενός κράτους μέλους που απαγορεύει στους παρόχους υπηρεσιών διαδικτυακού στοιχήματος να παρέχουν

²¹² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 186 – 188, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

τις υπηρεσίες τους σε καταναλωτές άλλων κρατών μελών ή περιορίζει την ελευθερία λήψης υπηρεσιών από πάροχο που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, αντιβαίνει στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών του άρθρου 56 ΣΛΕΕ²¹³.

Οι περιορισμοί στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου επιτρέπονται μόνο εάν αποτελούν έκτακτα μέτρα που προβλέπονται ρητά στα άρθρα 51 και 52 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) ή εάν δικαιολογούνται ως λόγοι επιτακτικού γενικού συμφέροντος. Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει καταστήσει σαφές ότι τέτοιοι λόγοι επιτακτικού γενικού συμφέροντος περιλαμβάνουν την προστασία των καταναλωτών, την αποτροπή της απάτης και της υπερβολικής δαπάνης που συνδέεται με τα τυχερά παιχνίδια. Επιπρόσθετα, οι λόγοι επιτακτικού γενικού συμφέροντος μπορεί να περιλαμβάνουν και μη οικονομικές ανάγκες. Ωστόσο, η απώλεια φορολογικών εσόδων δεν έχει κριθεί ως λόγος επιτακτικού γενικού συμφέροντος, ούτε έχει θεωρηθεί ότι η πιθανή μείωση των φορολογικών εσόδων από τα τυχερά παιχνίδια αποτελεί τέτοιο λόγο.

Μολαταύτα, η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) σχετικά με τους επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογούν εξαιρέσεις από την απαγόρευση ποσοτικών περιορισμών μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με το άρθρο 34 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης – ΣΛΕΕ, έχει καταλήξει, μεταξύ άλλων, στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικοί έλεγχοι είναι αναποτελεσματικοί. Πρέπει να σημειωθεί ότι, ανάλογα με το εάν η παροχή τυχερών παιγνίων έχει χαρακτήρα όχι προσωρινό, αλλά μόνιμο, μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής όχι της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, αλλά της ελευθερίας εγκατάστασης επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 49 της ΣΛΕΕ. Το κριτήριο της προσωρινότητας της οικονομικής δραστηριότητας εκτιμάται με βάση τη διάρκεια, τη συχνότητα, την περιοδικότητα και τη συνέχεια της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Η αιτία για τη σαφή διάκριση μεταξύ των δύο ελευθεριών οφείλεται στον διαφορετικό σκοπό που εξυπηρετεί η ελευθερία εγκατάστασης σε σχέση με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Σύμφωνα με το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η εγκατάσταση αναφέρεται στην ενσωμάτωση σε μια εθνική οικονομία, ενώ η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών παρέχει απλώς τη δυνατότητα άσκησης μιας δραστηριότητας σε

²¹³ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 188 – 189, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

άλλο κράτος μέλος. Οι κανόνες που διέπουν την ελευθερία εγκατάστασης είναι πιο αυστηροί από τους κανόνες που διέπουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

Πράγματι, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είχε κρίνει ότι οι κανόνες που αφορούν την παροχή υπηρεσιών δεν πρέπει να επιτρέπουν σε ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο να αποφύγει τους αυστηρότερους κανόνες που διέπουν την ελευθερία εγκατάστασης, εμφανίζοντας τον εαυτό του ως πάροχο υπηρεσιών, παρόλο που ασκεί τις δραστηριότητές του υπό τους ίδιους όρους με ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στο κράτος όπου ασκείται η δραστηριότητα (περίπτωση συγκεκαλυμμένης εγκατάστασης)²¹⁴.

Συνεπώς, η υποχρέωση εγκατάστασης ενός ασφαλούς διακομιστή μπορεί να αποτελέσει λόγο για την θέσπιση μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης που παρέχει τυχερά παιχνίδια στην Ελλάδα, εάν αυτή η επιχείρηση έχει την έδρα της σε άλλη χώρα. Σύμφωνα με την κυρία Θεοχαροπούλου, εάν μια αλλοδαπή επιχείρηση αποφασίσει να μην διεξάγει τυχερά παιχνίδια μέσω του ασφαλούς διακομιστή, ενδέχεται να υποχρεούται να δικαιολογήσει στην Φορολογική Διοίκηση τον λόγο ή τους λόγους που επιλέγει να μην το κάνει, καθώς δεν προβλέπονται τέτοιες διατάξεις στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση βάσει του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Βάσει της ρήτρας του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, δεν αποκλείεται να αφήνονται περιθώρια στη Φορολογική Διοίκηση ενδεχομένως να χαρακτηρίσει καταχρηστική φοροαποφυγή την χρήση άλλου διακομιστή, τοποθετημένου εκτός Ελλάδας, προκειμένου να εκτελείται μέσω αυτού η παροχή τυχερών παιγνίων και όχι μέσω του «εγχώριου» server. Σε μία τέτοια περίπτωση, φυσικά, θα ληφθούν υπόψιν και οι υπόλοιπες συνθήκες παροχής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου από την εκάστοτε εξεταζόμενη επιχείρηση.

Θα ήταν, δηλαδή, πιθανώς απαραίτητο, σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εταιρείες πάροχοι τυχερών παιγνίων να αιτιολογήσουν επαρκώς, βασιζόμενες σε εμπορικούς λόγους εύλογους που αποτυπώνουν την οικονομική πραγματικότητα, για ποιο λόγο, ενώ υφίστανται οι κατάλληλες υποδομές στη χώρα μας, δηλαδή ο διακομιστής ασφαλείας που αυτή κατέχει, αποφεύγεται η χρήση αυτού, για λόγους μη φορολογικούς και επιλέγεται τα σχετικά δεδομένα να μεταφέρονται από τον έναν διακομιστή στον

²¹⁴ 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.

άλλον, ο οποίος βρίσκεται εκτός της ελληνικής Επικράτειας, ενώ εξαρχής υπήρχε η δυνατότητα να συγκεντρώνονται στο διακομιστή ασφαλείας.

Είναι πιθανό, δηλαδή, να θεωρηθεί πως ο αδικαιολόγητος διαχωρισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μεταξύ πλειόνων διαφορετικών διακομιστών και πιο συγκεκριμένα των βοηθητικών στον εγχώριο και της κύριας σε έναν ευρισκόμενο στο εξωτερικό, αποτελεί καταχρηστική φοροαποφυγή δυνάμει του άρθρου 38 ΚΦΔ.

Για να χαρακτηριστεί η φοροαποφυγή ως καταχρηστική σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πρέπει συνολικά να πληρούνται τα εξής: πρώτον, πρέπει να πρόκειται για μη γνήσια διευθέτηση, δηλαδή μια διευθέτηση που δεν εφαρμόζεται για προφανείς εμπορικούς λόγους που αντανάκλουν την οικονομική πραγματικότητα. Δεύτερον, τουλάχιστον ένας από τους κύριους σκοπούς της διευθέτησης πρέπει να είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Τέλος, το αντικείμενο ή ο σκοπός του εφαρμοστέου φορολογικού νόμου πρέπει να ακυρώνεται και να ματαιώνεται από αυτή τη διευθέτηση (άρθρο 38 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

Η διευθέτηση αναφέρεται σε κάθε συναλλαγή, δράση, συμφωνία ή γεγονός που συμπεριλαμβάνει πολλά στάδια ή μέρη. Η διευθέτηση θεωρείται τεχνητή όταν απουσιάζει οικονομική ή εμπορική ουσία. Για να κριθεί αν μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αντίκειται ή προσομοιάζει με μια από τις ακόλουθες καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων διαφέρει από τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση εφαρμόζεται με τέτοιο τρόπο, που δεν συνάδει με συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) υπάρχει αλληλοαντιστάθμιση ή αλληλοακύρωση στοιχείων, δ) οι συναλλαγές είναι κυκλικές, ε) η διευθέτηση οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά αυτό δεν αντανάκλαται στους επιχειρηματικούς κινδύνους ή τις ταμειακές ροές, στ) το αναμενόμενο κέρδος πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό πλεονέκτημα και το ύψος αυτού. Όταν οι διευθετήσεις ή η σειρά διευθετήσεων κρίνονται ως μη γνήσιες, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται με βάση τους φορολογικούς νόμους που ισχύουν σε απουσία της διευθέτησης²¹⁵.

²¹⁵ Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2021, σελ. 192.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η διάταξη του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία ο πάροχος διαδικτυακών τυχερών παιγνίων έχει την κατοικία του σε ένα κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει υπογράψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), και η συγκεκριμένη Σύμβαση περιλαμβάνει ειδική ρήτρα απαγόρευσης της κατάχρησης. Σε αυτήν την περίπτωση, εφαρμόζεται η ειδική αυτή ρήτρα. Αυτό προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση²¹⁶ για το άρθρο 13 του ν. 4607/2019, το οποίο αντικατέστησε ως προς το περιεχόμενό του το προϊσχύον άρθρο 38 του ΚΦΔ, προκειμένου να ευθυγραμμιστεί με την Οδηγία ATAD I (Οδηγία 1164/2016). Για παράδειγμα, εάν η ΣΑΔΦ περιλαμβάνει μια ρήτρα ελέγχου του κυρίαρχου σκοπού (Principal Purpose Test, PPT), με βάση την οποία, εάν προκύψει ότι ο κύριος σκοπός μιας μη γνήσιας διευθέτησης είναι να εξασφαλίσει φορολογικό πλεονέκτημα, τότε, με βάση αυτήν τη ρήτρα, ο φορολογούμενος θα χάσει το πλεονέκτημα αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή της Συμφωνίας. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 38 του ΚΦΔ και, εάν διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν παραχωρούνται τα οφέλη της ΣΑΔΦ.

Συνεπώς, βάσει του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενδέχεται να μην υπάρχει νομική υποχρέωση για τις εταιρίες που παρέχουν διαδικτυακά τυχερά παιχνίδια να εγκατασταθούν μόνιμα στην Ελλάδα. Ωστόσο, εκτιμάται ότι η αλλοδαπή εταιρία θα πρέπει να αιτιολογήσει επαρκώς τους λόγους για τους οποίους, παρά την υποχρέωση να εγκαταστήσει έναν ασφαλή διακομιστή στην Ελλάδα για να λάβει άδεια από την ΕΕΕΠ, αποφασίζει να μην διεξάγει τα τυχερά παιχνίδια μέσω του ασφαλούς διακομιστή και να χρησιμοποιήσει έναν διακομιστή στο Διαδίκτυο που βρίσκεται, για παράδειγμα, στη Μάλτα ή στην Κύπρο, χώρες με ελκυστικό φορολογικό καθεστώς. Σημειώνεται ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι υπόλοιπες συνθήκες που συνδέονται με την παροχή των διαδικτυακών τυχερών παιχνιδιών από την εν λόγω επιχείρηση.

Παράλληλα με τις εθνικές ρυθμίσεις, σχετική νομολογία αναπτύχθηκε και στο πλαίσιο υποθέσεων που εξετάστηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εξάλλου, στην υπόθεση 118/96, το Δικαστήριο έκρινε πως ο κίνδυνος

²¹⁶ Διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-astype-eis-synolo.pdf>

απώλειας φορολογικής ύλης συνιστά λόγο δημοσίου συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει φορολογική ρύθμιση, που εισάγει δυσμενή διάκριση. Παράλληλα, στην υπόθεση υπ' αριθ. 446/2003, το Δικαστήριο δέχτηκε πως είναι δυνατός ένας περιορισμός των κοινοτικών ελευθεριών, αν κάτι τέτοιο ήταν απαραίτητο, προκειμένου να αντιμετωπιστούν φαινόμενα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Ειδικότερα, το Δικαστήριο τόνισε πως η δυνατότητα μεταβίβασης ζημιών εταιρείας εγκατεστημένης σε ένα κράτος μέλος σε εταιρεία άλλου κράτους, στο πλαίσιο όμως του ίδιου ομίλου, εμπεριέχει τον κίνδυνο να μεταβιβάζονται ζημιές σε εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή, στα οποία η φορολογητέα αξία των ζημιών είναι υψηλότερη.

Βέβαια, στην πορεία και στις επόμενες χρονολογικά σχετικές αποφάσεις το Δικαστήριο άλλαξε άρδην θέση, αντιμετωπίζοντας πλέον αρνητικά την στέρηση του δικαιώματος εγκατάστασης με το επιχείρημα της αντιμετώπισης της φοροαποφυγής ή της φοροδιαφυγής.

Η γενική του θέση συνίσταται στο ότι τέτοιοι περιορισμοί του δικαιώματος εγκατάστασης θα πρέπει να γίνονται δεκτοί μόνον όταν πρόκειται για αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις στις οποίες δεν υφίσταται εν τοις πράγμασι οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά μοναδικός και προφανής σκοπός της είναι η φοροαποφυγή ή η φοροδιαφυγή.

Το κριτήριο της «αμιγώς επίπλαστης κατάστασης» επιχείρησε να εξειδικεύσει το Δικαστήριο, ιδιαίτερα στην υπόθεση υπ' αριθ. 196/2004, η οποία αφορούσε την ελευθερία εγκατάστασης των υπηκόων ενός κράτους μέλους σε άλλο κράτος. Πιο συγκεκριμένα, βρετανική πολυεθνική εταιρεία ίδρυσε το 1996 στην Ιρλανδία, θυγατρικές εταιρείες με στόχο να εκμεταλλευτούν το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς της χώρας αυτής, με δεδομένο ότι εκεί ίσχυε φορολογικός συντελεστής χαμηλότερος κατά 50% σε σχέση με τον βρετανικό. Οι βρετανικές αρχές έκριναν την ίδρυση των θυγατρικών αυτών εταιρειών ως καταχρηστική, στο μέτρο που μόνο σκοπό είχε την καταβολή σημαντικά χαμηλότερου φόρου σε σχέση με αυτόν που θα έπρεπε να καταβάλει στις βρετανικές φορολογικές αρχές. Έτσι, αντιμετώπισε τις εταιρείες αυτές ως βρετανικές και τις υπέβαλε στον φόρο που αντιστοιχούσε την μητρική εταιρεία.

Η μητρική αυτή εταιρεία προσέφυγε στα αγγλικά δικαστήρια, τα οποία με τη σειρά τους υπέβαλαν προδικαστικά ερωτήματα στο ΔΕΕ, τα οποία είχαν το εξής περιεχόμενο: αν η μητρική εταιρεία, δημιουργώντας θυγατρικές σε άλλο κράτος, με στόχο τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων καταχράστηκε την

θεσμοθετημένη ελευθερία εγκατάστασης και εάν η νομοθεσία για ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις δύναται να συνιστάται προκειμένου να καταπολεμάται η φοροαποφυγή με δεδομένο ότι επιδίωξη είναι ο περιορισμός του φόρου.

Η απάντηση του Δικαστηρίου ήταν η εξής: η σύσταση θυγατρικής εταιρείας σε άλλο κράτος μέλος δεν θεωρείται καταχρηστική πρακτική, ούτε μπορεί, καθ' εαυτή, να θεμελιώσει επιδίωξη και πρόθεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, έτσι ώστε η εθνική ρύθμιση να συνιστά δικαιολογημένο μέτρο για την αντιμετώπιση τέτοιων φαινομένων. Παρόμοια έκρινε το Δικαστήριο και σε αποφάσεις επί διαφόρων άλλων υποθέσεων – ενδεικτικά οι 478/98 και 542/2004 - , στις οποίες δέχτηκε πως, για να δικαιολογηθούν περιορισμοί της ελευθερίας εγκατάστασης με το αιτιολογικό της καταπολέμησης των καταχρηστικών πρακτικών, τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να έχουν συγκεκριμένα στόχο την παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στην δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική ουσία, με αποκλειστικό σκοπό την αποφυγή φόρου, που κανονικά θα εφαρμοζόταν επί των κερδών από δραστηριότητες της ημεδαπής.

Η εν λόγω νομολογία θα πρέπει, ασφαλώς, να αποτελέσει πυξίδα για την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προκειμένου να μην υπάρχουν καταχρήσεις από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης. Κάτι το οποίο, βέβαια, δεν συμβαίνει, διότι ναι μεν το ΔΕΕ αναφέρεται σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, αλλά από την άλλη το άρθρο 38 παρέχει ευρύτατα περιθώρια στα όργανα της ελληνικής φορολογικής αρχής, προκειμένου να χαρακτηριστούν διάφορες καταστάσεις ως τεχνικές διευθετήσεις.

Αξίζει, τέλος, να σημειωθεί πως και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αναλάβει δράση επί του ζητήματος, με την επιβολή κυρώσεων εις βάρος πολυεθνικών επιχειρήσεων, με την αιτιολογία ότι τα κεντρικά τους γραφεία ήταν εικονικά, καθώς απουσίαζαν εγκαταστάσεις και προσωπικό. Τόνισε, μάλιστα, πως τυχόν πρακτικές των εθνικών αρχών, που δεν αντιμετωπίζουν στη ρίζα του, αλλά ανέχονται τέτοια φαινόμενα, συνιστούν, όπως τις χαρακτήρισε, «παράνομες κρατικές ενισχύσεις»²¹⁷.

2.3. Νομολογία Ελληνικών Δικαστηρίων για τα Τυχρά Παίγνια (Υπέρ της Εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας)

²¹⁷ Κων/νος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020, σελ. 282 - 283, βλ. και τις εκεί παραπομπές.

Εκδόθηκαν σημαντικές αποφάσεις των δικαστηρίων στην Ελλάδα, που αφορούσαν το θέμα της φορολόγησης των εσόδων των εταιριών που προέρχονται από την εκμετάλλευση των παιγνίων. Επιπλέον, αντιμετωπίστηκε το ζήτημα εάν μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση μέσω διακομιστή στο διαδίκτυο και ιστοτόπων.

Οι δικαστικές αποφάσεις 145/2021²¹⁸ και 146/2021 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ασχολήθηκαν με αυτά τα θέματα. Στο νόμο 4002/2011, στο άρθρο 50 παράγραφος 12, περιλαμβάνεται προσωρινή διάταξη που καθορίζει ότι οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου που είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και διαθέτουν σχετική νόμιμη άδεια λειτουργίας, μπορούν να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν το διαδικτυακό στοίχημα και τη χορήγηση των σχετικών αδειών, εφόσον υποβληθούν «οικειοθελώς» στο φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται από τα άρθρα 45 έως 50 του εν λόγω νόμου, με αναδρομική ισχύ, στο πλαίσιο του άρθρου 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος. Η μεταβατική περίοδος διήρκεσε έως τις 29 Οκτωβρίου 2019, ενώ από τις 30 Οκτωβρίου 2019 ισχύουν οι νεότερες διατάξεις για τη χορήγηση άδειας στον νόμο 4002/2011, οι οποίες περιλαμβάνονται στον νόμο 4635/2019.

Οι προσφυγές εταιρίας που παρέχει υπηρεσίες τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων, με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, με δεδομένη την οικειοθελή υπαγωγή της στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 50 παράγραφος 12 του Ν. 4002/2011, έγιναν δεκτές από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών. Η εταιρία είχε ζητήσει την ακύρωση των φορολογικών επιβαρύνσεων εισοδήματος και απόδοσης συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου επί των μεικτών της κερδών που προέκυψαν από την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα για τα έτη 2012 έως 2014.

Η ελληνική Φορολογική Αρχή, επεκτείνοντας την συλλογιστική της πέραν της μεταβατικής διάταξης, προέβαλε το επιχείρημα πως τα διαδικτυακά στοιχήματα και τα τυχερά παίγνια που παρέχονται μέσω ιστοσελίδων (domain names) στην ελληνική επικράτεια προς Έλληνες παίκτες και η διαρκής έκθεση στους διαδικτυακούς αυτούς τόπους δημιουργούν την προϋπόθεση να θεωρηθεί η Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο

²¹⁸ 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 ΙΙΙ 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>

III παράγραφος 4 της Συνθήκης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, ως ο κρίσιμος τόπος δημιουργίας και φορολόγησης των κερδών αντί για τόπος απλής παράθεσης των υπηρεσιών της.

Ως αποτέλεσμα, εφόσον η εταιρία που προσφέρει τις υπηρεσίες της στην ελληνική επικράτεια μέσω συγκεκριμένης ιστοσελίδας παρέχει συνεχώς και μόνιμα αυτές τις υπηρεσίες και έχει ανακηρυχθεί από την ίδια ως μόνιμη εγκατάσταση, η οποία συμπίπτει με τη διεύθυνση του νόμιμου εκπροσώπου της και πραγματοποιεί πολλές συναλλαγές με Έλληνες παίκτες, η Φορολογική Αρχή θεωρεί ότι η εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και έχει νόμιμα υποχρεωθεί να καταβάλει φόρο εισοδήματος και άλλες επιβαρύνσεις.

Σύμφωνα με τα επιχειρήματα της Φορολογικής Διοίκησης, πρέπει να ληφθεί υπόψη η εμφανής τάση εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη φορολόγηση των κερδών στην τοποθεσία όπου διεξάγεται η οικονομική δραστηριότητα που προκαλεί αυτά τα κέρδη.

Τονίζεται, επίσης, πως η προσφεύγουσα εταιρία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς έχει ορισθεί νόμιμος και φορολογικός αντιπρόσωπος που ενεργεί αποκλειστικά για λογαριασμό της. Ο αντιπρόσωπος αυτός έχει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις εξ ονόματος της προσφεύγουσας, όπως για παράδειγμα συμβάσεις με ελληνικές επιχειρήσεις για την παροχή περιεχομένου των ιστοσελίδων της στην ελληνική γλώσσα. Επιπλέον, ο αντιπρόσωπος αυτός μπορεί να προβαίνει σε πράξεις εκπροσώπησης ενώπιον δημόσιων και ιδιωτικών φορέων, σύμφωνα με τα νομιμοποιητικά έγγραφα που το επιβεβαιώνουν. Με βάση αυτές τις πληροφορίες, επιδιώκει να θεμελιώσει το επιχείρημα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη της ιδιότητας του εξαρτημένου πράκτορα.

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η υποχρέωση φορολόγησης της προσφεύγουσας εταιρίας σχετικά με τη συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη της εταιρίας, τα οποία προέρχονται από την παροχή διαδικτυακών υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων σε παίκτες στην Ελλάδα, έχει χαρακτηριστικά παρόμοια με αυτά που ισχύουν για τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Αυτό σημαίνει ότι επιβάλλεται φόρος με έναν συγκεκριμένο φορολογικό συντελεστή επί των κερδών για μια συγκεκριμένη χρονική και διαχειριστική περίοδο. Επομένως, η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου εμπίπτει στο πεδίο ορισμού που καλύπτει το άρθρο 1 της ΣΑΔΦ ανάμεσα σε Ελλάδα και Ηνωμένο Βασίλειο.

Η καθηγήτρια κ. Θεοχαροπούλου θεωρεί ότι η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη προσομοιάζει περισσότερο με έναν έμμεσο²¹⁹ φόρο παρά με έναν άμεσο φόρο. Αυτό συμβαίνει επειδή υπολογίζεται πάνω στα μικτά κέρδη και όχι στα καθαρά κέρδη, όπως γίνεται αντίθετα με τη φορολογία εισοδήματος. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την καθηγήτρια κ. Θεοχαροπούλου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιαστικά ίδιος με τον φόρο εισοδήματος, και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστούν σε αυτόν οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου, οι οποίες ασχολούνται αποκλειστικά με θέματα άμεσων φόρων.

Επίσης, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών αποφάνθηκε ότι η παράγραφος 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, το μεταβατικό δηλαδή καθεστώς, δεν ισχύει διότι είναι αντίθετη προς το άρθρο III της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου. Για να υπάγονται τα επιχειρηματικά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρίας, που προκύπτουν από την παροχή διαδικτυακών υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτες στην Ελλάδα, στον προαναφερθέν ελληνικό φόρο, απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης αυτής, να προέρχονται αυτά τα κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρίας στην Ελλάδα, όπως ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» καθορίζεται από τις διατάξεις της εν λόγω ΣΑΔΦ.

Δηλαδή, η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, που συνιστούσε διαδικαστική προϋπόθεση για την παροχή εμπορικής δραστηριότητας εντός της Ελλάδας, δεν δύναται να ληφθεί υπόψιν για την υπαγωγή στις σχετικές ελληνικές φορολογικές διατάξεις ούτε μπορεί να υπερκεράσει το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης που καθιερώνει η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Η εν λόγω σύμβαση είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς έχει υπερνομοθετική ισχύ ως διεθνής συνθήκη.

Επιπρόσθετα, το Δικαστήριο εξέτασε το άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ σχετικά με τη μόνιμη εγκατάσταση, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης εάν οι ιστότοποι και οι διακομιστές διαδικτύου μπορούν να θεωρηθούν μόνιμες εγκαταστάσεις. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών

²¹⁹ 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.

υιοθέτησε πλήρως τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, η οποία αποτελεί τη βάση των διατάξεων των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης.

Σύμφωνα με το κείμενο της απόφασης, όσον αφορά το θέμα του εάν ένας διακομιστής και ένας ιστότοπος μπορούν να θεωρηθούν μόνιμες εγκαταστάσεις μιας επιχείρησης, ο ΟΟΣΑ, με τα Ερμηνευτικά του Σχόλια, έχει καταστήσει σαφές ότι ο διακομιστής (server), ως υπολογιστικός εξοπλισμός, έχει φυσική υπόσταση και τοποθεσία, και, συνεπώς, η τοποθεσία στην οποία είναι εγκατεστημένος μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, εκτός αν οι δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω αυτού είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές για την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (π.χ. μεταφορά πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφαλείας, συλλογή πληροφοριών).

Αντιθέτως, όπως εξάλλου επισημαίνεται και στα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, ένας δικτυακός ιστότοπος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση, καθώς δεν υπάρχει καθορισμένη τοποθεσία επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο ίδιος ο ιστότοπος δεν αποτελεί αυτός καθαυτός αντικείμενο, και ως εκ τούτου, δεν πληροί ένα από τα τρία στοιχεία που απαρτίζουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Η Φορολογική Αρχή, όπως κρίθηκε από 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 κατόρθωσαν 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.

Ο ιστότοπος, από μόνος του, δεν δύναται να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, καθώς δεν υφίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ενώ ο

διακομιστής διαδικτύου, που συγκεντρώνει τις προδιαγραφές και τις προϋποθέσεις μιας μόνιμης εγκατάστασης, ήταν εγκατεστημένος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Συμπερασματικά, η Φορολογική Αρχή παράνομα επέβαλε φόρους κατά της προσφεύγουσας εταιρίας με την αμφισβητούμενη απόφασή της. Η απόφαση περιλαμβάνει καταλογιστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών προς το Ελληνικό Δημόσιο σχετικά με τα μικτά κέρδη από στοιχήματα και τυχερά παιχνίδια μέσω διαδικτύου για τις φορολογικές περιόδους των ετών 2012, 2013 και 2014. Αυτή η απόφαση οδήγησε στην καταβολή αντίστοιχων φόρων από την εταιρία, ωστόσο το Δικαστήριο εν τέλει απέρριψε τους ισχυρισμούς που προέβαλε το Δημόσιο ως αβάσιμους²²⁰.

Έτσι, επιβεβαιώθηκε νομολογιακά η προηγουμένως διατυπωμένη άποψη²²¹ της Καθηγήτριας κυρίας Ελένης Θεοχαροπούλου ότι, πριν από τον νόμο 4635/2019, δεν ήταν δυνατόν η εκούσια υποβολή δήλωσης από μια αλλοδαπή νομική οντότητα που επιθυμούσε να υπάγεται (και επιπλέον αναδρομικά) στο καθεστώς του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, να αλλάξει την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας, όπως αυτή ορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Επισημαίνεται, επίσης, πως η νομιμότητα της εθελούσιας υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα από τους παρόχους που βρίσκονται σε μεταβατικό καθεστώς και ανατρέπουν την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών, σύμφωνα με τις αντίστοιχες Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, είναι υπό αμφισβήτηση. Η Ελλάδα δεν μπορεί να εφαρμόζει φορολογικά κριτήρια διαφορετικά από αυτά που προβλέπονται στην αντίστοιχη Συνθήκη Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει και επικυρώσει με τυπικό νόμο, καθώς αυτές οι Συνθήκες έχουν προτεραιότητα εφαρμογής και υπερτερούν σε σχέση με το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος.

Η παροχή τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου προς κοινό στην Ελλάδα δεν αποτελεί από μόνη της καταλυτικό κριτήριο για τη φορολογία των παρόχων αυτών

²²⁰ Ιωάννης Σταυρόπουλος, *www.stplaw.com*, 24-2-2021, *ΔεφΑθ 145/2021 Εταιρείες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών 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*, Διαθέσιμο σε: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35756/defao-145-2021>

²²¹ 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 παιχνιδιών μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 49-50 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 3 και 4 και το άρθρο 5 παράγραφος 1 εδάφιο ε' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και με τις Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που, όταν ισχύουν, έχουν προτεραιότητα έναντι του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για να υπόκειται σε φορολογία ένας πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα, πρέπει να έχει είτε την έδρα του είτε την μόνιμη εγκατάστασή του στη χώρα μας.

Ειδικότερα, καθώς οι πάροχοι τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό και απευθύνονται σε παίκτες-χρήστες στην Ελλάδα, προκρίνεται η αντίστοιχη υπερνομοθετική ισχύς των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Οποιαδήποτε αναδρομική ενσωμάτωση τέτοιων παρόχων στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις δεν μπορεί να έχει προτεραιότητα έναντι του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που προβλέπεται από τις αντίστοιχες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.

Σύμφωνα με την καθηγήτρια Ελένη Θεοχαροπούλου, δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί ο ελληνικός Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος σε μια νομική οντότητα, εάν η σχετική Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας δεν ορίζει την Ελλάδα ως αρμόδιο κράτος για τη φορολογία, λόγω της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης στην Ελλάδα. Επιπλέον, σημειώνεται ότι δεν είναι δυνατό να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης κατά πλάσμα δικαίου, εφόσον δεν πληρούνται εν τοις πράγμασι τα στοιχεία που συνιστούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Τέτοια στοιχεία δύνανται να είναι, επί παραδείγματι, η υλικοτεχνική υποδομή, όπως ο διακομιστής που ανήκει στην υπό εξέταση επιχείρηση, ή το προσωπικό με μόνιμη παρουσία σε τοπικό και χρονικό επίπεδο, ή ο εξαρτημένος από την επιχείρηση πράκτορας. Ωστόσο, ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας στην Ελλάδα που την εκπροσωπεί έναντι των φορολογικών και διοικητικών αρχών δεν μπορεί, με καμία περίπτωση, να θεωρηθεί ως εξαρτημένος πράκτορας τέτοιων επιχειρήσεων. Παρατηρείται, εξάλλου, ότι ο προσδιορισμός των πραγματικών στοιχείων για τον καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης καθορίζεται από την αντίστοιχη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και από την ίδια την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Τα Ερμηνευτικά Σχόλια είναι αυτά που δίνουν αυτήν την ερμηνεία για την μόνιμη εγκατάσταση και αξιοποιούνται ως εργαλεία, στο βαθμό που συνοδεύουν διατάξεις, που υιοθετούνται από την εκάστοτε ΣΑΔΦ²²².

Συνεπώς, η Ελλάδα δεν μπορεί να εφαρμόσει διαφορετικά κριτήρια φορολόγησης (δηλαδή, να φορολογεί με βάση την οικειοθελή υπαγωγή στον ελληνικό ΚΦΕ πριν από τον νόμο 4635/2019, αντί του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που ορίζει η αντίστοιχη επικυρωμένη ΣΑΔΦ) από αυτά που ορίζει η αντίστοιχη επικυρωμένη ΣΑΔΦ. Το ελληνικό κράτος έχει την αρμοδιότητα να φορολογήσει τα κέρδη που προέρχονται από την αντίστοιχη ξένη επιχείρηση παροχής τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου από τους παίκτες-χρήστες στην Ελλάδα, μόνο εάν υπάρχει στην Ελλάδα «πραγματική» μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, όπως προβλέπεται από την αντίστοιχη ΣΑΔΦ²²³.

Το σκεπτικό που ακολούθησαν οι αποφάσεις 145/2021 και 146/2021 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ακολουθήθηκε και από το ίδιο δικαστήριο σε δύο άλλες αποφάσεις του με αριθμούς 1457/2022 και 1458/2022. Η νομολογία φαίνεται να έχει επιτύχει ομοφωνία σχετικά με το θέμα της μη στοιχειοθέτησης μόνιμης εγκατάστασης στη φορολογία εισοδήματος των εταιριών που παρέχουν τυχερά παιχνίδια μέσω διαδικτύου, όταν εκείνες επιλέγουν οικειοθελώς να υπόκεινται στον ελληνικό ΚΦΕ βάσει του άρθρου 50 του νόμου 4002/2011 (μεταβατικό καθεστώς) και όταν ο διακομιστής (server) που χρησιμοποιούν για την διεξαγωγή των τυχερών παιχνιδιών δεν βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια. Αναμένονται με ιδιαίτερο ενδιαφέρον οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, αν απαιτηθεί, για να εκδοθούν αποφάσεις σχετικά με αυτά τα θέματα.

Πιο συγκεκριμένα, στην απόφαση 1457/2022 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε ότι η υποβολή της αλλοδαπής εταιρίας παροχής τυχερών παιχνιδιών μέσω διαδικτύου με έδρα τη Μάλτα στο μεταβατικό προσωρινό φορολογικό καθεστώς του νόμου 4002/2011 ήταν προαπαιτούμενο για τη νόμιμη λειτουργία της στην Ελλάδα έως την οριστική ρύθμιση των αδειοδοτήσεων. Επομένως, η μη υποβολή της σε αυτό

²²² Ελένη Θεοχαροπούλου, *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2007, σελ. 42-43 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

²²³ 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 παιχνιδιών μέσω διαδικτύου στην Ελλάδα;*, ΔΕΕ 1/2020, σελ. 49-50 βλ. και τις εκεί παραπομπές.

το καθεστώς θα είχε ως συνέπεια τη διακοπή των υπηρεσιών της μέσω διαδικτύου προς παίκτες στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4002/2011 και την απόφαση ΠΟΛ 1248/2011 που εκδόθηκε με εξουσιοδότηση από αυτόν, για να επιτραπεί στις εταιρίες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, που ήταν νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και είχαν άδειες λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, να συνεχίσουν την παροχή των υπηρεσιών τους στην Ελλάδα κατά τη μεταβατική περίοδο, η μόνη προϋπόθεση που τέθηκε ήταν η υποβολή τους στο φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται από τον νόμο αυτό και η καταβολή του φόρου, αλλά όχι η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

Επομένως, το δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η εταιρία που προσέφυγε δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και, συνεπώς, δεν υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία για τη δραστηριότητα που εκτελεί στην Ελλάδα.

Στην απόφαση 1458/2022 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία βασίζεται στα ίδια πραγματικά γεγονότα με την απόφαση 1457, τονίζεται ότι η εταιρία που προσέφυγε δηλώνει οικειοθελώς την υπαγωγή της στο φορολογικό καθεστώς του ν. 4002/2011, και ειδικότερα στα άρθρα 45 έως 50. Ωστόσο, αυτή η δήλωση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη ως κριτήριο για την υπαγωγή των κερδών της στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ούτε μπορεί να υπερνικήσει το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης που ορίζει η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Η ΣΑΔΦ είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας, καθώς αποτελεί διεθνή σύμβαση και έχει υπερνομοθετική ισχύ.

Η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, όπου προβλέπεται η φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών μιας εταιρίας από τη Μάλτα, δηλαδή μιας επιχείρησης που είναι νόμιμα εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος όπου φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά της και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι άκυρη και αντιβαίνει προς το άρθρο 5 της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ Ελλάδας και Μάλτας. Ως εκ τούτου, αυτή η διάταξη καθίσταται άκυρη, με αποτέλεσμα να ακυρώνονται και οι λογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν σύμφωνα με αυτήν τη διάταξη και το φορολογικό καθεστώς που εισάγει. Για μια ακόμη φορά, η νομολογία αποδέχεται τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ σχετικά με τους ιστότοπους και τον διακομιστή διαδικτύου ως μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος.

Στην απόφασή του, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών αποδέχεται ότι ο διακομιστής (server), ως εξοπλισμός πληροφορικής, έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία. Συνεπώς, η τοποθεσία όπου είναι εγκατεστημένος ο διακομιστής μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, εάν οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω αυτού δεν είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, ο διακομιστής δεν πρέπει να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη διαβίβαση πληροφοριών ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφαλείας ή συγκέντρωσης πληροφοριών.

Στη δικαστική απόφαση αναφέρεται ότι, αντίθετα με τον διακομιστή (server), ένας ιστότοπος δεν μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ. Αυτό συμβαίνει διότι ένας ιστότοπος δεν συνιστά καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς ο ιστότοπος αυτός καθ'αυτός δεν αποτελεί ενσώματο αντικείμενο και, συνεπώς, δεν πληροί ένα από τα τρία στοιχεία που αποτελούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Τέλος, η πλέον πρόσφατη απόφαση που εκδόθηκε και αφορά ακριβώς το ζήτημα το οποίο αναπτύσσεται στην παρούσα εργασία, είναι η υπ' αριθ. 69/2023 του 16^{ου} Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών²²⁴. Στο πλαίσιο της υπόθεσης αυτής, επιβλήθηκε σε στοιχηματική εταιρεία με έδρα την Μάλτα, η οποία προσέφερε υπηρεσίες τυχερών παιγνίων σε Έλληνες παίκτες μέσω του ιστοτόπου της, φόρος εισοδήματος για το έτος 2013, προσδιορίστηκε ποσοστό συμμετοχής του Δημοσίου για το έτος αυτό, ενώ και το 2018 της επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης των σχετικών βιβλίων και στοιχείων ενώπιον των φορολογικών αρχών.

Από τις διατάξεις της συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Μάλτας προκύπτει ότι οι εταιρίες που εδρεύουν στη Μάλτα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για τα κέρδη που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, με βάση τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης που καθορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της εν λόγω συμβάσεως. Επομένως, για να επιβληθεί ο φόρος εισοδήματος στην εταιρία της Μάλτας, δεν αρκεί απλώς να έχει κερδοσκοπήσει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, αλλά πρέπει να αποδειχθεί ότι αυτό έγινε από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης που προβλέπει η ειδική ΣΑΔΦ, αντί να εφαρμοστούν οι κανόνες του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Αυτό ορίζεται με βάση το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, που προβλέπει την

²²⁴ Διαθέσιμη σε: <https://www.nomotelia.gr/photos/File/WWW.69.23.htm>

υπερνομοθετική ισχύ της παραπάνω συμφωνίας, ως διεθνούς συμβάσεως που έχει επικυρωθεί από την Ελλάδα (ΣτΕ 2553/1997, 385/1996, 1548/1989).

Αναφορικά με το ζήτημα του αν ένας διακομιστής ή ένας ιστότοπος δύνανται να αποτελέσουν μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, το Δικαστήριο απεφάνθη, αποδεχόμενο πλήρως την ερμηνευτική λειτουργία των σχετικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, η οποία επηρεάζει καταλυτικά το περιεχόμενο όλων των επιμέρους συμβάσεων, πως Ο διακομιστής (server), ως υπολογιστικός εξοπλισμός, έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία, και γι' αυτό το λόγο η τοποθεσία στην οποία είναι εγκατεστημένος μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, εφόσον οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα μέσω αυτού δεν είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές για την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (π.χ. διαβίβαση πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφαλείας, συγκέντρωση πληροφοριών).

Ωστόσο, σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια του ΟΟΣΑ, ένας δικτυακός ιστότοπος δεν μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση, διότι δεν υφίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αυτό συμβαίνει επειδή ο ιστότοπος αυτός καθεαυτός δεν αποτελεί ενσώματο αντικείμενο και, ως εκ τούτου, δεν πληροί ένα από τα τρία εννοιολογικά στοιχεία που αποτελούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης²²⁵.

Το Δικαστήριο καταλήγει πως σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Μάλτας, για να υπόκεινται τα επιχειρηματικά κέρδη της εταιρίας που προσφέρει υπηρεσίες στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτες στην Ελλάδα στον ελληνικό φόρο εισοδήματος, απαιτείται να έχουν προκύψει από μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ορισμό που παρέχεται από τις διατάξεις της εν λόγω συμβάσεως.

Συνεπώς, η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της εταιρίας στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, που ήταν απαραίτητη για τη νόμιμη παροχή των υπηρεσιών της στην Ελλάδα, δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο για την υπαγωγή των προαναφερόμενων κερδών της εταιρίας στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις. Επίσης, δεν μπορεί να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που καθιερώνεται από τη ΣΑΔΦ μεταξύ των δύο χωρών. Αυτό συμβαίνει διότι η ΣΑΔΦ, ως διεθνής σύμβαση, έχει υπερνομοθετική ισχύ, και είναι η μόνη αρμόδια για

²²⁵ Βλ. και την ΔιοικΕφαθ 3895/2022.

την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ της Ελλάδος και της Μάλτας.

Εν όψει λοιπόν και της μη πλήρωσης των λοιπών κριτηρίων της μόνιμης εγκατάστασης, όπως για παράδειγμα αυτού της ύπαρξης γραφείων, το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα πως η στοιχηματική εταιρεία με έδρα την Μάλτα δεν απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 5 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος-Μάλτας. Ως αποτέλεσμα, το εισόδημά της από τη διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτες στην Ελλάδα φορολογείται αποκλειστικώς στη Μάλτα.

Συνεπώς, η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, που προβλέπει φόρο στα επιχειρηματικά κέρδη της εταιρίας που έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Μάλτα και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά της, αλλά δεν έχει τέτοια στην Ελλάδα, είναι ανίσχυρη καθώς αντίκειται στο άρθρο 5 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος-Μάλτας. Το ίδιο ισχύει και για τη συμμετοχή του Δημοσίου στα μικτά κέρδη της επιχείρησης από παίγνια μέσω διαδικτύου, όπου εφαρμόζεται φόρος με συγκεκριμένο φορολογικό συντελεστή επί κέρδους για συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, ενώ παράλληλα εμπίπτει στο πεδίο των φόρων που καλύπτει το άρθρο 2 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος-Μάλτας.

2.4. Νομολογία Ελληνικών Δικαστηρίων για τα Τυχερά Παίγνια (Υπέρ της Εφαρμογής του Κριτηρίου της Οικειοθελούς Υπαγωγής)

Σε ό,τι αφορά το ζήτημα της ύπαρξης ή μη μόνιμης εγκατάστασης, συνδυαστικά με το νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 50, που προέβλεπε την υποχρεωτική υποβολή οικειοθελούς αίτησης από τους παρόχους τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο, προκειμένου αυτοί να παρέχουν νόμιμα τις υπηρεσίες τους στη χώρα μας, υπήρξε διάσταση απόψεων στην νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων.

Επί παραδείγματι, στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 159/2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ένας αλλοδαπός πάροχος τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου προσέφυγε ενώπιον των δικαστηρίων, με αίτημα την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορρίψεως από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε καταθέσει, με αίτημα να ακυρωθούν πράξεις προσδιορισμού φόρου και

πρόστιμα που της είχαν επιβληθεί ελέω της παροχής εκ μέρους της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα, δυνάμει των διατάξεων του ν. 4002/2011.

Όπως ορίζεται και στην ίδια την απόφαση, από τις υπό εξέταση διατάξεις συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εμπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω «οικειοθελούς» αίτησης από εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, οι οποίες είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ. και κάτοχοι αδειών λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, εκτός από διαδικαστικό όρο για την εφεξής επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών τους εντός της Ελληνικής Επικράτειας, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011, αποτελεί και έναν από τους όρους για την ειδική φορολόγηση αυτής της επιχειρηματικής δράσης τους (πρβλ. ΣτΕ 1335/2019).

Η προσφεύγουσα ήταν αλλοδαπή ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία ιδρύθηκε στις 23-7-2007 στη Μάλτα και έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων μέσω διαδικτύου.

Η προσφεύγουσα, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει για τα έτη 2013 και 2014, δεν είχε δηλώσει κάποιο ποσό. Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν κάτοχος μιας άδειας χρήσης κατηγορίας 1, καθώς και μιας άδειας χρήσης κατηγορίας 2, που εκδόθηκαν από την αρμόδια Ρυθμιστική Αρχή της Μάλτας, σύμφωνα με τους κανονισμούς εξ αποστάσεως τυχερών παιγνίων. Σύμφωνα με την δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου, στην Ελλάδα λειτουργούσε ως αδειοδοτημένος πάροχος υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, ενταγμένη στο μεταβατικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 και ασκούσε τη δραστηριότητά της μέσω μόνιμης εγκατάστασης που είχε στην Αθήνα. Περαιτέρω, όπως αναφέρει και η απόφαση, «σύμφωνα με το/1-2-2018 έγγραφο της ΕΕΕΠ, η δραστηριότητα της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις περιλαμβάνει α) την παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων στη λιανική μέσω της λειτουργίας του ιδιόκτητου ιστότοπου “.....”, με μικτό κέρδος, ύψους 89.227,44 και 320.847,99 ευρώ κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 αντιστοίχως, β) την αμοιβή διαμεσολάβησης για την ενοικίαση της άδειας λειτουργίας σε πελάτες, προκειμένου να λειτουργήσουν οι ιστότοποι τους στην Ελληνική Επικράτεια, που ανήλθε σε 606.027 και 975.619 ευρώ κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 αντιστοίχως και γ) την παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης κοινοπρακτικά σε πελάτες που κάνουν χρήση της άδειας λειτουργίας αυτής για να λειτουργήσουν οι

ιστότοποι ιδιοκτησίας αυτών (.....) στην Ελληνική Επικράτεια, με μικτό κέρδος, ύψους 48.509.065,66 και 132.225.257,68 ευρώ αντιστοίχως.»

Βάσει αυτών, οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε κέρδη από δραστηριότητες εκμίσθωσης της άδειας λειτουργίας στην Ελληνική Επικράτεια και από δραστηριότητες κοινοπρακτικής εκμετάλλευσης της εν λόγω άδειας, που ανέρχονται σε ποσοστό 99,82% και 99,76% επί των συνολικών κερδών της κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 αντιστοίχως, ενώ πραγματοποίησε κέρδη από την παροχή απευθείας υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων εξ' αποστάσεως, που ανέρχονται σε ποσοστό μόλις 0,18% και 0,24% επί των συνολικών κερδών της αντιστοίχως.

Ενόψει αυτών, οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι η προσωρινή άδεια λειτουργίας του μεταβατικού καθεστώτος της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 συνιστά για την επιχείρηση εμπορικό αγαθό, από το οποίο αντλούνται οικονομικά οφέλη λόγω της εκμετάλλευσης της άδειας αυτής και διαμορφώνει κύρια διακριτή επιχειρηματική δραστηριότητα για την επιχείρηση και τον κλάδο συνολικά. Τούτο δε, κατά τον έλεγχο, καταδεικνύει την απόκτηση και διατήρηση της “προσωρινής άδειας λειτουργίας” ως βασική δραστηριότητα ανάληψης κινδύνου του επιχειρηματικού μοντέλου στην Ελλάδα και όχι ως δευτερεύουσα δραστηριότητα, ήτοι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή έκρινε λανθασμένα ότι η εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και ότι οι ενέργειες προσδιορισμού φόρου παραβιάζουν τις διατάξεις της Σύμβασης περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Μάλτας, οι οποίες έχουν προτεραιότητα έναντι της εθνικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με την αιτούσα, η εταιρεία έχει ως έδρα τη Μάλτα και λειτουργεί σύμφωνα με το δίκαιο και τη Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας της χώρας αυτής, ενώ στην Αθήνα βρίσκεται μόνο η κατοικία του φορολογικού εκπροσώπου και όχι η μόνιμη εγκατάσταση. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι το μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011 αφορά εταιρείες με έδρα άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης που δεν έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα και δεν διατηρούν στην Ελλάδα τόπο διοίκησης, υποκατάστημα, γραφείο, εργοστάσιο, εργαστήριο ή ορυχείο, που αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη Σύμβαση, ενώ δεν απασχολεί προσωπικό στην Ελλάδα.

Καταλήγει η απόφαση, μάλιστα, στη σκέψη 35 στο συμπέρασμα πως δεδομένου ότι η εταιρεία που προσέφυγε, η οποία ιδρύθηκε στις 23-7-2007 στη Μάλτα, είχε

υποβάλει οικεία αίτηση υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 στη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων στις 29-12-2011, καθώς και τις αντίστοιχες δηλώσεις περί έναρξης εργασιών, νομίμου εκπροσώπου και στοιχείων έδρας της επιχείρησης στην Ελλάδα και είχε λάβει άδεια λειτουργίας, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 1 του προαναφερόμενου νόμου, θεωρείται ότι είχε καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά της στη χώρα, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά.

Εδώ, δηλαδή, το δικαστήριο αποδέχεται πλήρως την λογική και το σκεπτικό του Έλληνα νομοθέτη, καθώς θεωρεί πως και μόνον με την υποβολή της αίτησης αυτής, η εταιρεία – πάροχος πληροί όλες τις νόμιμες προϋποθέσεις, προκειμένου η δραστηριότητά της να φορολογείται στην χώρα μας.

Επιπλέον, η εκμετάλλευση της άδειας λειτουργίας που της χορηγήθηκε στην Ελλάδα αποτελεί την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητά της, καθώς αποκόμισε κέρδη από την εκμίσθωση και την κοινοπρακτική εκμετάλλευση της άδειας, τα οποία ανέρχονται σε ποσοστό 99,82% και 99,76% αντίστοιχα επί των συνολικών κερδών της για τις χρήσεις 2013 και 2014. Συνεπώς, δεδομένου ότι η εταιρεία προσφορών υπήχθη σε καθεστώς που απαιτεί την ύπαρξη καταστατικής έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, δήλωσε διεύθυνση εγκατάστασης στην Ελλάδα, και η κύρια επιχειρηματική της δραστηριότητα αφορούσε την εκμετάλλευση της προσωρινής άδειας λειτουργίας που έλαβε από τις ελληνικές αρχές, το Δικαστήριο κρίνει ότι η εταιρεία νομίμως είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τις εν λόγω χρήσεις και, συνεπώς, δικαιολογημένα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά της.

Με βάση τα παραπάνω, το Δικαστήριο κρίνει ότι αυτή η εταιρεία είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς ο τόπος της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας βρισκόταν στην Ελλάδα, εφόσον η δραστηριότητά της επικεντρωνόταν κυρίως στην εκμετάλλευση της άδειας λειτουργίας που είχε λάβει από τις ελληνικές αρχές. Προβαίνει, δηλαδή, σε αυτό το σημείο η απόφαση σε ένα «τέχνασμα», καθώς προβάλλει την εκμετάλλευση της άδειας από την Φορολογική Διοίκηση ως κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας και όχι αυτήν καθαυτή την παροχή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, αγνοώντας βέβαια, παρά την υπερνομοθετική τους ισχύ δυνάμει του άρθρου 28, και τα προστάγματα της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Μάλτας, ως προς το ζήτημα της ύπαρξης ή μη μόνιμης εγκατάστασης.

Συμπέρασμα

Συνοψίζοντας, πρέπει να επισημανθεί πως η παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου αποτελεί μία δραστηριότητα επιτρεπτή στο πλαίσιο της ενωσιακής οικονομικής πραγματικότητας, για την οποία ωστόσο δεν υπάρχει ξεκάθαρο και ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο που να την ρυθμίζει σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Αντίθετα, καταλείπεται σε κάθε κράτος μέλος ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας ως προς τη θέσπιση σχετικών ρυθμίσεων, εκτεινόμενο από αυστηρά ρυθμισμένα μονοπώλια μέχρι συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

Τέλος, αναφορικά με τη μόνιμη εγκατάσταση στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ψηφιακής οικονομίας, ισχύει η απαίτηση μιας σταθερής εγκατάστασης της επιχειρηματικής δραστηριότητας από γεωγραφική και χρονική άποψη. Αυτή η εγκατάσταση πρέπει να είναι διαθέσιμη για την επιχείρηση και μέσω αυτής να εκτελεί την κύρια ή μέρος της κύριας δραστηριότητάς της. Ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί πότε μια αλλοδαπή εταιρία υπόκειται σε φορολόγηση εισοδήματος σε ένα κράτος. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο και την ψηφιακή οικονομία, αυτά τα χαρακτηριστικά αποκτούν ιδιαίτερη σημασία. Οι ιστότοποι και τα domain names δεν είναι αρκετά από μόνα τους για να θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση λόγω έλλειψης υλικής παρουσίας. Αντίθετα, οι διακομιστές του διαδικτύου (Internet Servers), που περιλαμβάνουν την υλικοτεχνική υποδομή, δημιουργούν τις αρχικές προϋποθέσεις για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης. Επιπλέον, απαιτείται να είναι στη διάθεση της επιχείρησης, να βρίσκονται σε συγκεκριμένη τοποθεσία για κάποιο χρονικό διάστημα και να χρησιμοποιούνται για την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είτε πλήρως είτε εν μέρει. Τα κριτήρια για την καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης διαφέρουν ανάλογα με τη συμφωνία περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών, αλλά γενικά απαιτείται η φυσική παρουσία στη χώρα σε σχέση με την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα. Η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να οδηγήσει στην υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στη χώρα όπου βρίσκεται, εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ισχύουσας συμφωνίας περί αποφυγής διπλής φορολογίας, με την κάθε περίπτωση να εξετάζεται ξεχωριστά.

Βιβλιογραφία

- Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4635/2019, διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/anaptyxhs-ortho-pap.pdf>
- Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8140632.pdf>
- Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4607/2019, διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-astype-eis-synolo.pdf>
- Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4002/2011, διαθέσιμη σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/r-anapt-eis-anatyp.pdf>
- Βενιέρη Βρισηίς, *Ερμηνεία των Συμβάσεων για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος*, Περιοδικό Επιχείρηση, Τεύχος 3/2007, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, διαθέσιμο σε: https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/LAW155/%CE%92%CE%B9%CE%BD%CE%B9%CE%AD%CF%81%CE%B7_%20%CE%95%CF%81%CE%BC%CE%B7%CE%BD%CE%B5%CE%AF%CE%B1%20%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD%20%CE%B3%CE%B9%CE%B1%20%CF%84%CE%B7%CE%BD%20%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE%20%CE%B4%CE%B9%CF%80%CE%BB%CE%AE%CF%82%20%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82.pdf

- Έναρξη ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ της Ελλάδας και της Σιγκαπούρης, διαθέσιμη σε: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-07/FEK-A-4-2022-SINGAPORE.pdf>
- Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων, *Η Ευρωπαϊκή Ένωση*, διαθέσιμο σε: <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/i-agera-paignion/europe-agera-paignion>
- Ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ για το άρθρο 5 περί μόνιμης εγκατάστασης (έκδοση 2017), διαθέσιμο σε: 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.
- Κλείσιμο διαδικασίας κατά Ιταλίας, μετά από αναθεώρηση νομοθεσίας για τα τυχερά παίγνια, διαθέσιμο σε: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_10_504
- Μπάρμπας Νικόλαος, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)*, Κατ' Άρθρο Ερμηνεία, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.
- Παύση ισχύος της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βασιλείου της Σουηδίας, 2022: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimenasybaseon-symfion-apofygis-diplis-forologias-tis>

- Πράσινη Βίβλος (ΕΕ) για τα τυχερά παιχνίδια σε απευθείας σύνδεση στην εσωτερική αγορά, διαθέσιμη σε: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011DC0128&from=ET>
- Σταυρόπουλος Ιωάννης, 24-2-2021, *ΔεφΑθ 145/2021 Εταιρείες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών 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*, Διαθέσιμη σε: <https://www.taxheaven.gr/circulars/35756/defao-145-2021>
- Σύνδεσμος για τις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και άλλων κρατών: <https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomenoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>
- Φινοκαλιώτης Κων/νος, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2020.
- 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 12ο), εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 1011 επ., Διαθέσιμο σε: 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

- Cyber-criminality in Online Gaming, White Paper by CERT-LEXSI, (Laboratoire d'Expertise en Securite Informatique), Ιούλιος 2006.
http://www.lexsi.com/telecharger/gambling_cybercrime_2006.pdf
- 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>
- 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, διαθέσιμο σε:
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-oncapital-2010/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanentestablishment_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, διαθέσιμο σε: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-onincome-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, Διαθέσιμο σε: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-onincome-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1
- OECD, Model Tax Convention on Income an on Capital, 2017 (Full Version), διαθέσιμη, συμπεριλαμβανομένων όλων των εκδόσεων και αναθεωρήσεων τόσο της Πρότυπης ΣΑΔΦ, όσο και των Ερμηνευτικών Σχολίων επί των άρθρων αυτής, σε: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modeltax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_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-consultationdocument-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

