



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΘΕΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΒΙΟΙΑΤΡΙΚΗ»**

Το ηλεκτρονικό εμπόριο και η φορολόγησή του

Γκίνδης Αριστοτέλης

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Υπεύθυνος
Σταμούλης Γεώργιος**

Λαμία, Απρίλιος 2017



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΘΕΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΙΟΙΑΤΡΙΚΗ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ**

**«ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑ,
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΜΕΓΑΛΟΥ ΟΓΚΟΥ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ
ΠΡΟΣΟΜΟΙΩΣΗ»**

Το ηλεκτρονικό εμπόριο και η φορολόγησή του

Γκίνδης Αριστοτέλης

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Επιβλέπων
Σταμούλης Γεώργιος**

Λαμία, Απρίλιος 2017

«Υπεύθυνη Δήλωση μη λογοκλοπής και ανάληψης προσωπικής ευθύνης»

Με πλήρη επίγνωση των συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων, και γνωρίζοντας τις συνέπειες της λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα και ενυπογράφως ότι η παρούσα εργασία με τίτλο «Το ηλεκτρονικό εμπόριο και η φορολόγησή του» αποτελεί προϊόν αυστηρά προσωπικής εργασίας και όλες οι πηγές από τις οποίες χρησιμοποίησα δεδομένα, ιδέες, φράσεις, προτάσεις ή λέξεις, είτε επακριβώς (όπως υπάρχουν στο πρωτότυπο ή μεταφρασμένες) είτε με παράφραση, έχουν δηλωθεί κατάλληλα και ευδιάκριτα στο κείμενο με την κατάλληλη παραπομπή και η σχετική αναφορά περιλαμβάνεται στο τμήμα των βιβλιογραφικών αναφορών με πλήρη περιγραφή. Αναλαμβάνω πλήρως, ατομικά και προσωπικά, όλες τις νομικές και διοικητικές συνέπειες που δύναται να προκύψουν στην περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δεν μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής.

Ο ΔΗΛΩΝ

03/04/2017

Υπογραφή

Το ηλεκτρονικό εμπόριο και η φορολόγησή του

Γκίνδης Αριστοτέλης

Τριμελής Επιτροπή:

Σταμούλης Γεώργιος,

Λουκόπουλος Αθανάσιος,

Ευμορφόπουλος Νέστορας,

Επιστημονικός Σύμβουλος:

Δαδαλιάρης Αντώνιος

Περίληψη

Τα τεχνολογικά επιτεύγματα των τελευταίων ετών και ιδιαίτερα η ραγδαία εξέλιξη της πληροφορικής και του διαδικτύου έχουν επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην καθημερινότητα εκατομμυρίων ατόμων ανά τον κόσμο. Ταυτόχρονα αποτελούν και ένα σημαντικό εργαλείο για τις εμπορικές επιχειρήσεις, καθώς βοήθησαν να απλοποιηθούν και να αυτοματοποιηθούν πολλές από τις εργασίες τους, βελτιώνοντας έτσι τον τρόπο λειτουργίας τους και αυξάνοντας την παραγωγικότητά τους. Πέρα από αυτό όμως, έγινε γρήγορα αντιληπτό από πολλές επιχειρήσεις ότι το διαδίκτυο μπορούσε να είναι ένα μέσο για να αποκτήσουν πρόσβαση στις αγορές και άλλων χωρών, ακόμη και απομακρυσμένων. Έτσι, δημιουργήθηκε ένα νέο είδος εμπορίου, πέραν του παραδοσιακού, το ηλεκτρονικό εμπόριο. Μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν πωλήσεις σε οποιαδήποτε χώρα του κόσμου, χωρίς να απαιτείται να έχουν φυσική παρουσία εκεί, ούτε να έρθουν σε απ' ευθείας επαφή με τους πελάτες τους.

Το γεγονός αυτό δημιούργησε στις φορολογικές αρχές προβληματισμό σχετικά με τον τρόπο που θα έπρεπε να φορολογηθούν τα έσοδα που προέρχονται από τις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου. Το ζήτημα που τέθηκε ήταν εάν και κατά πόσο θα μπορούσαν να ισχύσουν οι ίδιοι φορολογικοί κανόνες που διέπουν το παραδοσιακό εμπόριο, και στο ηλεκτρονικό.

Σκοπός της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής είναι η προσέγγιση της αντιμετώπισης του προβλήματος της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, ιδιαίτερα του εμπορίου άυλων προϊόντων και υπηρεσιών όπως τα ψηφιακά βιβλία, η ψηφιακή μουσική, τα παιχνίδια, οι ραδιοτηλεοπτικές απ' ευθείας αναμεταδόσεις και οι τηλεπικοινωνίες. Η προσέγγιση γίνεται με βάση τη νομοθεσία σε χώρες ή ενώσεις χωρών με σημαντική παρουσία στο ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι Η.Π.Α., και τις οδηγίες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), προκειμένου να αναζητηθούν οι αποτελεσματικότερες λύσεις μεταξύ αυτών που έχουν προταθεί ή εφαρμόζονται.

Μέσα από βιβλιογραφικές και αρθρογραφικές πηγές παρουσιάζονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου και οι διαφορές του με το παραδοσιακό εμπόριο αναφορικά με τον τρόπο παραγγελίας, πληρωμής και αποστολής των προϊόντων. Επίσης, μελετήθηκαν οι κανόνες της άμεσης και της έμμεσης φορολόγησης του παραδοσιακού εμπορίου, οι δυσκολίες που εμφανίζονται στην εφαρμογή τους στο ηλεκτρονικό εμπόριο και οι προτάσεις για την τροποποίηση των κανόνων αυτών, ούτως ώστε να προσαρμοστούν στα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Από τη βιβλιογραφική έρευνα αναδεικνύεται η αναγκαιότητα της επιβολής φόρων εισοδήματος (άμεσων φόρων) και φόρων κατανάλωσης (έμμεσων φόρων), με τρόπο όμως που δεν θα ευνοεί τις ηλεκτρονικές εμπορικές συναλλαγές έναντι των συμβατικών, αλλά ούτε και θα αποτελεί αντικίνητρο για τις επιχειρήσεις να δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Ως συμπέρασμα, προτείνεται η συνεργασία των χωρών σε παγκόσμιο επίπεδο μέσω της δημιουργίας ενός υπερεθνικού ανεξάρτητου φορολογικού οργανισμού, προκειμένου να υπάρξει μία συλλογική αντιμετώπιση του προβλήματος και όχι μεμονωμένες και ιδιοτελείς εθνικές πολιτικές.

Ευχαριστίες

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Σταμούλη Γεώργιο και τον επιστημονικό σύμβουλο κ. Δαδαλιάρη Αντώνιο, για την πολύτιμη βοήθειά τους, τόσο σε επιστημονικό, όσο και σε ηθικό επίπεδο, για την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής διατριβής μου.

Επίσης, ευχαριστώ με όλη μου την καρδιά τη σύζυγο και τα παιδιά μου για την αμέριστη κατανόηση που έδειξαν για τις πολλές ώρες που αφιερώθηκαν στη μελέτη και συγγραφή της παρούσας, καθώς επίσης τους φίλους και συναδέλφους μου για την ηθική υποστήριξή τους, καθ' όλο το χρονικό διάστημα μέχρι την ολοκλήρωσή της.

Περιεχόμενα

Περίληψη	v
Ευχαριστίες	vii
Κεφάλαιο 1	1
Εισαγωγή	1
Κεφάλαιο 2	5
Γενικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο	5
2.1 Τι είναι το ηλεκτρονικό εμπόριο	5
2.2 Πως ξεκίνησαν όλα - ιστορική αναδρομή	8
2.2.1 Από το ARPANET στο Internet	8
2.2.2 Εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου	9
2.3 Μέγεθος πωλήσεων μέσω διαδικτύου και μελλοντικές εκτιμήσεις	11
2.4 Πως λειτουργεί το διαδίκτυο	13
2.4.1 Αρχιτεκτονική του Διαδικτύου	13
2.4.2 Παγκόσμιος ιστός (World Wide Web)	14
2.4.3 Εξυπηρετητές (servers)	15
2.5 Πως πραγματοποιείται μία συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου	17
2.5.1 Τύποι ηλεκτρονικού εμπορίου	17
2.5.2 Είδη ηλεκτρονικών συναλλαγών (B2B, B2C, B2A)	19
Κεφάλαιο 3	21
Το ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου	21
3.1 Αρχικές πρωτοβουλίες για φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου σε παγκόσμιο επίπεδο	23
3.1.1 Η.Π.Α.	23
3.1.2 Αυστραλία	24
3.1.3 Ευρωπαϊκή Ένωση	24
3.1.4 Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)	25
Κεφάλαιο 4	28
Τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος που δημιουργείται μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου	28
4.1 Έννοια Άμεσης Φορολόγησης Εισοδήματος	28
4.2 Οι αρχές της φορολόγησης βάσει του τόπου προέλευσης του εισοδήματος και της μόνιμης κατοικίας του φορολογούμενου	30
4.3 Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας	31
4.4 Ορισμός Μόνιμης Εγκατάστασης	32
4.4.1 Ιστοσελίδα (web site) ως μόνιμη εγκατάσταση	34

4.4.2 Εξυπηρετητής (server) ως μόνιμη εγκατάσταση	34
4.5 Προβλήματα στην εφαρμογή των αρχών άμεσης φορολόγησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο	36
4.5.1 Προβλήματα που προκύπτουν στην άμεση φορολόγηση βάσει της αρχής του τόπου προέλευσης του εισοδήματος	37
4.5.2 Προβλήματα που προκύπτουν στην άμεση φορολόγηση βάσει της αρχής της μόνιμης κατοικίας του φορολογούμενου	38
4.5.3 Προβλήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης	40
4.6 Συμπεράσματα του παρόντος κεφαλαίου	43
Κεφάλαιο 5	45
Έμμεση φορολόγηση	45
5.1 Τι είναι οι έμμεσοι φόροι	45
5.2 Δομή και λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ελλάδα	47
5.2.1 Σε ποιες συναλλαγές επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. – αντικείμενο του φόρου	48
5.2.2 Ποιοι είναι υπόχρεοι σε Φ.Π.Α. - Υποκείμενοι στο φόρο	51
5.2.3 Ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ελλάδα	52
5.2.4 Ο Φ.Π.Α. στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες	54
5.3 Ο Φ.Π.Α. στην Ευρώπη	55
5.3 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	57
5.3.1 Τόπος απόκτησης αγαθών	58
5.3.2 Τόπος φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών	58
5.3.3 Τόπος παράδοσης αγαθών	59
5.3 Υποχρεώσεις επιχειρήσεων που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές	60
5.4 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές	61
5.5 Η αρχή των εξ αποστάσεως πωλήσεων	62
5.6 Ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών	63
5.6.1 Υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά	65
5.6 Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α. (VAT Mini One Stop Shop, MOSS)	74
5.7 Προσδιορισμός του τόπου κατανάλωσης των ψηφιακών υπηρεσιών	77
5.8 Τι ισχύει στις Η.Π.Α.	79
5.9 Τι ισχύει στην Αυστραλία	83
5.10 Άλλες χώρες	84
5.10.1 Ιαπωνία	84
5.10.2 Νότια Κορέα	85
5.10.3 Κίνα	85
5.11 Συμπεράσματα του παρόντος κεφαλαίου	86

Κεφάλαιο 6	89
Εναλλακτικές λύσεις αντιμετώπισης του προβλήματος..... Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.	
6.1 Bit tax.....	89
6.2 Η πρόταση της κυβέρνησης Κλίντον	91
6.3 Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών (Tax Base Erosion and Profit Shifting «BEPS»).....	92
6.3.1 Άμεση φορολογία	93
6.3.2 Προτεινόμενες λύσεις για την άμεση φορολογία.....	95
6.3.3 Έμμεση φορολογία.....	96
6.3.4 Προτεινόμενες λύσεις για την έμμεση φορολογία.....	97
6.4 Δημιουργία ενός Παγκόσμιου Φορολογικού Ταμείου (Global Tax Fund) – Παγκόσμιος Φόρος Ηλεκτρονικού Εμπορίου (Global E-commerce Tax (GET)).....	98
6.5 Άλλες προτάσεις	99
Κεφάλαιο 7	100
Συμπεράσματα	100
BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:.....	106
Γλωσσάριο.....	111
Παράρτημα.....	112
Παράρτημα ΙΙΙ κώδικα Φ.Π.Α.. Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή (παράγραφος 1 του άρθρου 21)	112
Πίνακας Φ.Π.Α. Ευρωπαϊκών χωρών	116

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

Η εμφάνιση του διαδικτύου και η ιλιγγιώδης εξάπλωσή του τις τελευταίες δύο δεκαετίες, έχει οδηγήσει πολλές ανθρώπινες δραστηριότητες, συνήθειες και πράξεις να αποκτήσουν νέα μορφή, την ηλεκτρονική. Ανάμεσα σε αυτές τις δραστηριότητες είναι και το εμπόριο, το οποίο οδηγείται με συνεχώς αυξανόμενους ρυθμούς σε μία νέα εποχή. Αυτή του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο αλλάζει τις αγοραστικές συνήθειες των καταναλωτών, δηλαδή τον τρόπο έρευνας της αγοράς, τον τρόπο αγοράς και τον τρόπο πληρωμής. Τους δίνει τη δυνατότητα, οποιαδήποτε ώρα και ημέρα, από τον καναπέ του σπιτιού τους και μέσω του υπολογιστή τους, να δουν τη γκάμα των προϊόντων ενός ηλεκτρονικού καταστήματος, το οποίο μπορεί να βρίσκεται σε οποιαδήποτε χώρα του κόσμου, χωρίς να χρειαστεί να την επισκεφθούν, να βρουν τις απαραίτητες πληροφορίες για το προϊόν που τους ενδιαφέρει και να συγκρίνουν την τιμή του ίδιου προϊόντος ή ομοειδών προϊόντων μεταξύ ενός ηλεκτρονικού και ενός φυσικού καταστήματος, επιλέγοντας έτσι την πιο συμφέρουσα οικονομικά αγορά¹. Στο παραδοσιακό εμπόριο, η πραγματοποίηση των προαναφερθέντων, θα ήταν πολύ δύσκολη έως αδύνατη για έναν αγοραστή, καθώς αποτελεί μία ιδιαίτερα χρονοβόρα και δαπανηρή διαδικασία. Έτσι, εάν και μόνο αναλογιστούμε πόσες χώρες και πόσα καταστήματα κάθε χώρας μπορεί να «επισκεφθεί» κάποιος μέσω του διαδικτύου, αντιλαμβανόμαστε τις τεράστιες δυνατότητες που παρέχει στους αγοραστές το ηλεκτρονικό εμπόριο, και κυρίως, ανέξοδα και άκοπα. Ακόμη, ο τρόπος λειτουργίας των ηλεκτρονικών καταστημάτων επιτρέπει στους αγοραστές να έρθουν σε επαφή κατ' ευθείαν με τους προμηθευτές, αποφεύγοντας με αυτόν τον τρόπο τους ενδιάμεσους μεσάζοντες (χονδρέμπορους & λιανέμπορους), και να πετύχουν καλύτερες τιμές.

¹ Hau L. Lee and Seungjin Whang - Winning the Last Mile of E-commerce, MIT Sloan Management Review: Summer 2001 - <http://sloanreview.mit.edu/article/winning-the-last-mile-of-ecommerce/>

Ωστόσο, υπάρχουν και ορισμένα μειονεκτήματα που καθιστούν ακόμα δυσχερή τη χρήση του διαδικτύου από μεγάλο ποσοστό του πληθυσμού παγκοσμίως, όπως:

- η δυσκολία πρόσβασης στο διαδίκτυο, ιδιαίτερα στις αναπτυσσόμενες χώρες,
- το γεγονός ότι δεν είναι εύκολο να ελεγχθεί κατά πόσο τα προϊόντα τα οποία επιδεικνύονται στο διαδίκτυο, υπάρχουν πράγματι και βρίσκονται στην κατάσταση που φαίνονται, και δεν πρόκειται για απάτη,
- ο φόβος υποκλοπής των στοιχείων των πιστωτικών καρτών,
- η απρόσωπη σχέση μεταξύ αγοραστών και πωλητών καθιστά επιφυλακτικές και τις δύο πλευρές, ιδιαίτερα όμως τους αγοραστές, καθώς δεν γνωρίζουν την αξιοπιστία των πωλητών και εάν τελικά θα παραλάβουν τα προϊόντα που αγόρασαν και
- η έλλειψη γνώσης και η δυσκολία εξοικείωσης με τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές από μεγάλη μερίδα του πληθυσμού, ιδιαίτερα από τα μεγαλύτερα σε ηλικία άτομα.

Αποτέλεσμα των παραπάνω, είναι να αντιμετωπίζεται το ηλεκτρονικό εμπόριο με καχυποψία και να επιλέγεται τελικά ο παραδοσιακός τρόπος αγοράς.

Παρόλα αυτά, το ηλεκτρονικό εμπόριο εμφανίζει μία μεγάλη και συνεχώς αυξανόμενη δυναμική, καθώς ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις, και ιδίως μικρομεσαίου μεγέθους, αντιλαμβάνονται ότι ανοίγεται μία παγκόσμια αγορά μπροστά τους και ότι τους δίνεται η ευκαιρία να αυξήσουν τις πωλήσεις και κατ' επέκταση τα κέρδη τους.

Η αυξημένη εμπορική δραστηριότητα στο διαδίκτυο δίνει τη δυνατότητα στις χώρες να αυξήσουν τα φορολογικά τους έσοδα, τόσο με την άμεση φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων όπως ο φόρος εισοδήματος, όσο και με την έμμεση φορολόγηση της κατανάλωσης των προϊόντων μέσω της επιβολής φόρων κατανάλωσης όπως ο Φ.Π.Α.. Στο παραδοσιακό εμπόριο όπου οι επιχειρήσεις έχουν φυσική παρουσία σε μία χώρα μέσα από ένα κατάστημα και γίνεται φυσική παράδοση των αγαθών στους αγοραστές, το εισόδημα των

επιχειρήσεων φορολογείται, είτε στη χώρα όπου βρίσκεται η έδρα τους, είτε στη χώρα όπου δημιουργείται το εισόδημα όταν διατηρούν εκεί μία μόνιμη εγκατάσταση, όπως ένα υποκατάστημα ή ένα γραφείο. Στο ηλεκτρονικό εμπόριο ωστόσο, και ιδιαίτερα στην περίπτωση των άυλων αγαθών και υπηρεσιών, είναι δύσκολο να προσδιοριστεί ο τόπος που μία επιχείρηση είναι εγκατεστημένη, καθώς ολόκληρη η συναλλαγή, από την παραγγελία μέχρι και την πληρωμή, γίνεται ηλεκτρονικά, χωρίς τη μεσολάβηση ανθρώπινου προσωπικού και κυρίως χωρίς την ανάγκη ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στην χώρα όπου πραγματοποιείται η πώληση. Έτσι τίθεται το ερώτημα, εάν η χώρα όπου γίνεται η πώληση και δημιουργείται το εισόδημα έχει τη δικαιοδοσία να φορολογήσει το εισόδημα από τη στιγμή που η πωλήτρια επιχείρηση δεν διαθέτει εκεί μόνιμη εγκατάσταση. Σε συνέχεια του προηγούμενου, τίθεται ένα δεύτερο ερώτημα, κατά πόσο τα μέσα που χρησιμοποιούνται για μία ηλεκτρονική συναλλαγή όπως η ιστοσελίδα (website), ο εξυπηρετητής (server) ή ο πάροχος ψηφιακών υπηρεσιών (ISP), μπορούν να θεωρηθούν ότι δημιουργούν τις συνθήκες της μόνιμης εγκατάστασης. Εάν θεωρηθεί ότι δεν έχουν τα στοιχεία της μόνιμης εγκατάστασης και η φορολόγηση πρέπει να γίνεται από τη χώρα στην οποία είναι κάτοικοι φορολογικά, τότε υπάρχει κίνδυνος οι επιχειρήσεις να εγκατασταθούν σε χώρες με χαμηλή ή καθόλου φορολογία για να αποφύγουν το φόρο.

Στους έμμεσους φόρους από την άλλη, ο φόρος επιβάλλεται στον τόπο όπου γίνεται η τελική κατανάλωση, ενώ η επιχείρηση είναι υπεύθυνη για τη συλλογή και την απόδοσή του στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η δυσκολία εδώ έγκειται στο πώς θα διασφαλιστεί ότι θα επιβληθεί ο φόρος και εάν τελικά θα αποδοθεί, από τη στιγμή που στο διαδίκτυο είναι εύκολο να χαθούν τα ίχνη μιας συναλλαγής, ιδίως όταν δεν υπάρχει φυσική παράδοση προϊόντων.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται τον τρόπο φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου τόσο των υλικών αγαθών, κατά το οποίο υπάρχει φυσική παράδοση των προϊόντων και ονομάζεται έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, όσο και του ηλεκτρονικού εμπορίου των άυλων αγαθών, όπου τα προϊόντα παραδίδονται στους πελάτες σε ψηφιακή μορφή και ονομάζεται άμεσο

ηλεκτρονικό εμπόριο. Ωστόσο, η προσοχή εστιάζεται στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, όπου το σύνολο μίας συναλλαγής διενεργείται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο. Στηρίζεται σε βιβλία και άρθρα καθηγητών και άλλων ερευνητών, σε οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., σε οδηγίες και κανονισμούς της Ε.Ε., ύστερα από αναζήτηση στο διαδίκτυο. Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε είναι η σύγκριση των φορολογικών πολιτικών διαφορετικών χωρών, και η εξέλιξη των πολιτικών αυτών μέσα από τις τροποποιήσεις που υπέστησαν.

Στο **Κεφάλαιο 2** γίνεται αναφορά γενικά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, στην ιστορική εξέλιξη, στον τρόπο λειτουργίας του και στον τρόπο πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Στο **Κεφάλαιο 3** τίθενται τα δεδομένα του προβλήματος της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Στο **Κεφάλαιο 4** αναπτύσσεται ο τρόπος και οι κανόνες άμεσης φορολόγησης γενικότερα και του ηλεκτρονικού εμπορίου ειδικότερα. Αναφέρονται τα ισχύοντα καθεστώτα σε Ευρωπαϊκή Ένωση, Η.Π.Α. και Αυστραλία.

Στο **Κεφάλαιο 5** αναπτύσσεται ο τρόπος και οι κανόνες έμμεσης φορολόγησης γενικότερα και του ηλεκτρονικού εμπορίου ειδικότερα. Αναφέρονται οι πολιτικές που ακολουθούνται σε Ευρωπαϊκή Ένωση, Η.Π.Α., Αυστραλία, και σε άλλες χώρες όπως Ιαπωνία, Νότια Κορέα και Κίνα.

Στο **Κεφάλαιο 6** παρουσιάζονται ορισμένες εναλλακτικές λύσεις αντιμετώπισης του προβλήματος όπως ο Bit tax, η πρόταση της κυβέρνησης Κλίντον, η δράση του Ο.Ο.Σ.Α. και των χωρών του G20 για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Tax Base Erosion and Profit Shifting), η πρόταση του καθηγητή Azam για τη δημιουργία ενός Παγκόσμιου Φορολογικού Οργανισμού, καθώς επίσης και προτάσεις ορισμένων άλλων καθηγητών.

Στο **Κεφάλαιο 7** αναφέρονται τα τελικά συμπεράσματα της εργασίας.

Κεφάλαιο 2

Γενικά για το ηλεκτρονικό εμπόριο

2.1 Τι είναι το ηλεκτρονικό εμπόριο

Πολλοί και διαφορετικοί ορισμοί έχουν διατυπωθεί για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Ως ηλεκτρονικό εμπόριο εννοούμε την ικανότητα πραγματοποίησης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών, μεταξύ δύο ή και περισσότερων εμπλεκόμενων μερών, χρησιμοποιώντας ηλεκτρονικά εργαλεία και τεχνικές². Ένας πιο περιεκτικός ορισμός για το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι ότι αφορά σε εμπορικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι οποίοι είναι άμεσα συνδεδεμένοι(online), και συμπεριλαμβάνουν την εμπορική ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών, τις μεταφορές κεφαλαίων, τις εμπορικές συναλλαγές των οικονομικών οντοτήτων, τις ανταλλαγές ηλεκτρονικών στοιχείων μεταξύ των επιχειρήσεων και τις ανταλλαγές ηλεκτρονικών στοιχείων μέσα στην ίδια επιχείρηση. Και όλες αυτές οι δραστηριότητες πραγματοποιούνται μέσω του Διαδικτύου³.

Επίσης ο Ο.Ο.Σ.Α. ορίζει μία συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου ως την πώληση ή αγορά αγαθών ή υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται μέσω δικτύων υπολογιστών με μεθόδους που έχουν σχεδιαστεί ειδικά για το σκοπό της λήψης ή τοποθέτησης παραγγελιών⁴. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες παραγγέλλονται μέσω αυτών των μεθόδων, αλλά η πληρωμή και η τελική παράδοσή τους δεν είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθούν διαδικτυακά (online). Μια συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να είναι μεταξύ επιχειρήσεων, νοικοκυριών, ατόμων, κυβερνήσεων και άλλων δημόσιων ή ιδιωτικών οργανισμών.

² United States Department of Treasury § 3.2.1., 1996 & Walter Hellerstein: Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration, 2002 σελ. 2

³ Richard Doernberg, Luc Hinnekens, Walter Hellerstein and Jinyan Li: Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, 2001 § 2.7, σελ. 37.

⁴ OECD, Glossary of Statistical Terms: Electronic Commerce [Online]: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721> (Πρόσβαση 13-11-2016)

Συμπεριλαμβάνονται οι παραγγελίες που γίνονται μέσω Διαδικτύου, extranet⁵ καθώς και η Ηλεκτρονική Ανταλλαγή Δεδομένων (Electronic Data Interchange - EDI)⁶. Ο τύπος προσδιορίζεται με την μέθοδο της τοποθέτησης της παραγγελίας. Δεν συμπεριλαμβάνονται οι παραγγελίες που γίνονται μέσω τηλεφωνικών κλήσεων, φαξ ή δακτυλογραφημένης ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail).

Σε γενικές γραμμές θα μπορούσαμε να πούμε ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι κάθε εμπορική δραστηριότητα και συναλλαγή που πραγματοποιείται με τη χρήση του Διαδικτύου.

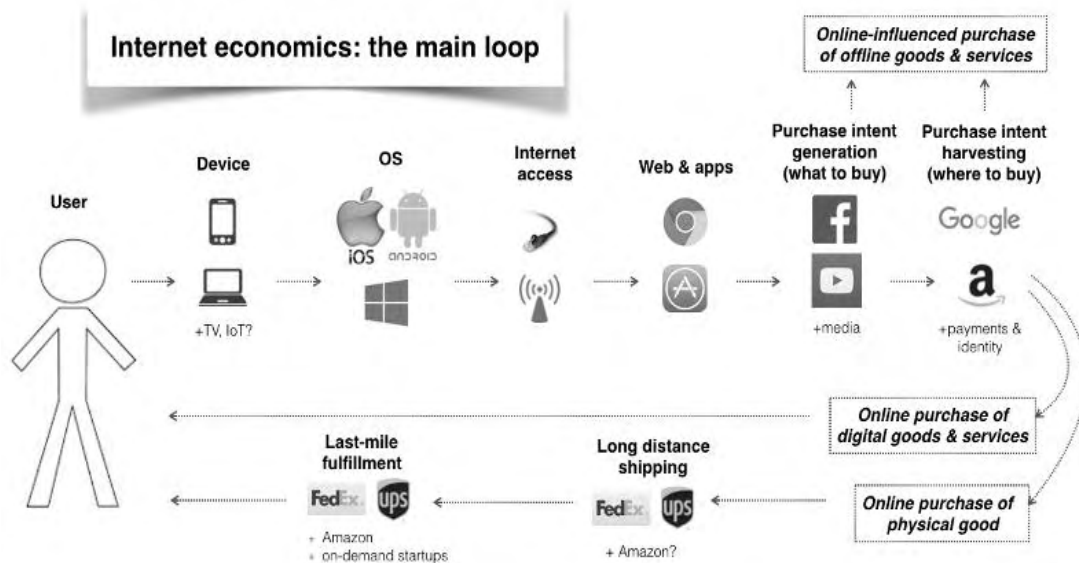
Η έννοια του ηλεκτρονικού εμπορίου συνδέεται με τις έννοιες της οικονομίας του Διαδικτύου και της ψηφιακής οικονομίας, καθώς όλες σχετίζονται με τη χρήση των νέων τεχνολογιών επικοινωνίας και πληροφόρησης στις οικονομικές δραστηριότητες. Επικεντρώνονται ωστόσο σε διαφορετικά πεδία δράσης⁷. Η οικονομία του Διαδικτύου αποτελεί πιο ευρεία έννοια. Αναφέρεται στη δημιουργία εσόδων από όλες τις οικονομικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσω του Διαδικτύου⁸. Στη διαδικασία αυτή συμμετέχουν οι απλοί χρήστες του διαδικτύου (πελάτες), οι επιχειρήσεις που παρέχουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, οι πάροχοι των υπηρεσιών πρόσβασης στο διαδίκτυο (ISP), οι ηλεκτρονικές συσκευές (hardware) και το λογισμικό (software) μέσω των οποίων συνδέονται οι χρήστες στο διαδίκτυο, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και μεταφορικές εταιρείες.

⁵ Το extranet είναι η πιο κοινή πλατφόρμα για ηλεκτρονικό εμπόριο μεταξύ επιχειρήσεων. Μπορεί να θεωρηθεί ως προέκταση του intranet ενός οργανισμού που έχει επεκταθεί σε χρήστες εκτός του οργανισμού, συνήθως συνεργάτες, πωλητές και προμηθευτές.

⁶ Ηλεκτρονική Ανταλλαγή Δεδομένων (EDI), είναι η ανταλλαγή από υπολογιστή σε υπολογιστή επαγγελματικών εγγράφων σε τυποποιημένη ηλεκτρονική μορφή μεταξύ επιχειρηματικών εταιριών, με την ελάχιστη δυνατή ανθρώπινη παρέμβαση.

⁷ Yan Tian: History of E-Commerce § 1.1, 2008

⁸ Yan Tian: History of E-Commerce § 1.1, 2008, Eduardo Da Costa: Global E-Commerce Strategies for Small Businesses, 2001, σελ. 37.



Εικόνα 1: Ο κύκλος της οικονομίας του διαδικτύου ⁹

Με βάση τα παραπάνω, το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί ένα κομμάτι της οικονομίας του Διαδικτύου.

Από την άλλη μεριά, η ψηφιακή οικονομία αφορά στις οικονομικές συναλλαγές που διενεργούνται στον κλάδο της ψηφιακής τεχνολογίας και των ψηφιακών μέσων, όπως ηλεκτρονικοί υπολογιστές, λογισμικό, ψηφιακός ήχος και εικόνα, και την πραγματοποίηση εσόδων από την αγοραπωλησία αυτών. Ωστόσο, πρέπει να διακριθεί από το ηλεκτρονικό εμπόριο, καθώς η ψηφιακή οικονομία περιλαμβάνει την αγοραπωλησία ψηφιακής τεχνολογίας και ψηφιακών μέσων τόσο μέσω του διαδικτύου, όσο και μέσω του παραδοσιακού εμπορίου, ενώ ως ηλεκτρονικό εμπόριο εννοούμε την πραγματοποίηση τέτοιου είδους συναλλαγών μόνο μέσω του διαδικτύου. Για παράδειγμα η αγορά ενός αποκωδικοποιητή ψηφιακής τηλεοπτικής εικόνας από ένα φυσικό κατάστημα είναι μέρος της ψηφιακής οικονομίας αλλά δεν αποτελεί πράξη ηλεκτρονικού εμπορίου, ενώ αντίθετα η αγορά του ίδιου αποκωδικοποιητή εάν πραγματοποιηθεί μέσω του διαδικτύου, αποτελεί πράξη τόσο της ψηφιακής οικονομίας όσο και του ηλεκτρονικού εμπορίου.¹⁰

⁹ <https://medium.com/@cdixon/the-internet-economy-fc43f3eff58a#.nrcl70oh9>

¹⁰ Yan Tian: History of E-Commerce § 1.1, 2008

Μια ιστορική αναδρομή στην πορεία του ηλεκτρονικού εμπορίου, όπως επίσης και μία παρουσίαση του τρόπου λειτουργίας του με τα πλεονεκτήματα που προσφέρει, μας βοηθάει να κατανοήσουμε την ανάγκη των ανθρώπων να υπάρχουν ηλεκτρονικές συναλλαγές, την ραγδαία εξέλιξη του τα τελευταία χρόνια και τους λόγους που έχει υποκαταστήσει και θα συνεχίσει να υποκαθιστά σε μεγάλο βαθμό το παραδοσιακό εμπόριο.

2.2 Πως ξεκίνησαν όλα - ιστορική αναδρομή

2.2.1 Από το ARPANET στο Internet

Στα τέλη της δεκαετίας του '50 και κατά τη διάρκεια του ψυχρού πολέμου μεταξύ των δύο υπερδυνάμεων, των Η.Π.Α. και της Ε.Σ.Σ.Δ., το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας των Η.Π.Α. δημιούργησε την Υπηρεσία Προηγμένων Ερευνητικών Προγραμμάτων (Advanced Research Projects Agency), στην οποία ανατέθηκε να ερευνήσει και να αναπτύξει τεχνολογίες για τη διασύνδεση υπολογιστών σε ένα κοινό δίκτυο¹¹.

Αποτέλεσμα της έρευνας ήταν η δημιουργία ενός πρωτοποριακού δικτύου που επέτρεπε τη διανομή και ανταλλαγή ψηφιακών πόρων μεταξύ γεωγραφικά απομακρυσμένων υπολογιστών. Το δίκτυο ονομάστηκε ARPANET, από τα αρχικά της Υπηρεσίας που το ανέπτυξε. Το εν λόγω δίκτυο τέθηκε σε λειτουργία στα τέλη του 1969 και αποτέλεσε τον πρόδρομο του σημερινού Διαδικτύου(Internet)¹².

Ωστόσο, ο όρος Διαδίκτυο ξεκίνησε να χρησιμοποιείται μετά το 1983, όταν το TCP/IP (Transmission Control Protocol / Internet Protocol - Πρωτόκολλο Ελέγχου Μετάδοσης / Πρωτόκολλο Διαδικτύου) έγινε ο μόνος εγκεκριμένος τρόπος για να διαβιβαστούν τα δεδομένα στο δίκτυο επιτρέποντας σε όλους τους υπολογιστές να ανταλλάξουν πληροφορίες, και πολύ περισσότερο την εποχή που συνδέθηκε το ARPANET με το NSFNET. Το 1986, το Εθνικό Ίδρυμα Επιστημών (National Science Foundation) των Η.Π.Α., προώθησε το

¹¹ <http://www.uth.gr/main/help/help-desk/internet/internet3.html>

¹² <http://www.darpa.mil/about-us/timeline/arpamet> (Πρόσβαση 25-11-2016)

NSFNET, με σκοπό να παρέχει υψηλής ταχύτητας συνδέσεις μεταξύ μεγάλων κέντρων υπερυπολογιστών και μεταξύ πανεπιστημιακών κοινοτήτων στις Ηνωμένες Πολιτείες. Το NSFNET έγινε μετέπειτα ο ακρογωνιαίος λίθος του, βασισμένου στο πρωτόκολλο TCP/IP, Διαδικτύου. Η μεγάλη άνθιση του Διαδικτύου όμως, ξεκίνησε με την εφαρμογή της υπηρεσίας του Παγκόσμιου Ιστού (World Wide Web) από τον Τιμ Μπέρνερς-Λι στο ερευνητικό ίδρυμα CERN το 1989¹³, μέσω της οποίας το Διαδίκτυο έγινε προσβάσιμο και εύχρηστο για το μέσο άνθρωπο, χωρίς να χρειάζεται να κατέχει ιδιαίτερες γνώσεις υπολογιστών και πληροφορικής.

2.2.2 Εμφάνιση του ηλεκτρονικού εμπορίου

Παράλληλα με το Διαδίκτυο, έκανε την εμφάνισή του και το ηλεκτρονικό εμπόριο. Το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν είναι κάτι καινούργιο. Δημιουργήθηκε από την ανάγκη των επιχειρήσεων να ανταλλάσσουν με ηλεκτρονική μορφή μέσω των υπολογιστών εμπορικά έγγραφα όπως τιμολόγια, πληροφορίες, να πραγματοποιούν παραγγελίες και να μεταφέρουν χρηματικά ποσά, χωρίς την ύπαρξη φυσικών εγγράφων ούτε τη φυσική παρουσία και παρεμβολή ανθρώπων. Με αυτόν τον τρόπο, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εξοικονομήσουν πολύτιμο για αυτές χρόνο, καθώς μπορούν να διαχειριστούν τις παραγγελίες τους άμεσα και χωρίς να χρειάζεται να έρθουν σε φυσική επαφή με τον συναλλασσόμενο, αλλά και επίσης πολύτιμα χρηματικά ποσά, καθώς μπορούν να ελαχιστοποιήσουν το λειτουργικό τους κόστος, όπως τα έξοδα για γραφική ύλη, έξοδα αποστολής των εγγράφων, έξοδα για υπαλλήλους που τα διαχειρίζονται, έξοδα ταξιδίων των στελεχών για τη σύναψη των εμπορικών συμφωνιών κ.α..

Οι πρώτες συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου πραγματοποιήθηκαν τη δεκαετία του 1970 στον τραπεζικό χώρο, με την Ηλεκτρονική Μεταφορά Κεφαλαίων (Electronic Funds Transfer / EFT) και τις Αυτόματες Ταμειακές Μηχανές (Automated Teller Machines / ATM). Η Ηλεκτρονική Μεταφορά Κεφαλαίων (EFT) είναι η μεταφορά χρημάτων από έναν τραπεζικό λογαριασμό

¹³ <http://www.uth.gr/main/help/help-desk/internet/internet3.html> (Πρόσβαση 25-11-2016)

σε έναν άλλο, είτε μέσα στο ίδιο τραπεζικό ίδρυμα είτε μεταξύ διαφορετικών τραπεζών, μέσω συστημάτων βασισμένων σε υπολογιστή, χωρίς την άμεση συμμετοχή του προσωπικού των τραπεζών¹⁴. Η Αυτόματη Ταμειακή Μηχανή (ATM) είναι μία αυτοματοποιημένη μηχανή που επιτρέπει στους πελάτες τραπεζών να αποκτήσουν πρόσβαση στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους, με μια μαγνητικά κωδικοποιημένη πλαστική κάρτα και έναν κωδικό αριθμό, και να εκτελέσουν διάφορες τραπεζικές εργασίες, όπως αναλήψεις και καταθέσεις, χωρίς τη βοήθεια και τη μεσολάβηση υπαλλήλων¹⁵.

Την ίδια περίοδο αναπτύχθηκε και μία άλλη μορφή Ηλεκτρονικού Εμπορίου, η Ηλεκτρονική Ανταλλαγή Δεδομένων (Electronic Data Interchange / EDI). Πρόκειται για την ανταλλαγή εγγράφων μέσα σε μία επιχείρηση ή μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων, μέσω υπολογιστών. Τα έγγραφα έχουν μία συγκεκριμένη και τυποποιημένη ηλεκτρονική μορφή. Η EDI δημιουργήθηκε στα μέσα του 1960, όταν κάποιες μεταφορικές εταιρείες και εταιρείες λιανικών πωλήσεων, προσπαθούσαν να δημιουργήσουν γραφεία που δε θα χρειαζόνταν έντυπα έγγραφα. Στα μέσα του 1970, η EDI τυποποιήθηκε από την Αναγνωρισμένη Επιτροπή Προτύπων (Accredited Standards Committee), και έτσι ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις άρχισαν να υιοθετούν την EDI στη δεκαετία του '70 και του '80. Ωστόσο, στη δεκαετία του '90 η χρησιμοποίηση της EDI είχε φθίνουσα πορεία. Στα τέλη της δεκαετίας του '90, λιγότερο από το ένα τοις εκατό (1%) των επιχειρήσεων στην Ευρώπη και στις Ηνωμένες Πολιτείες είχαν υιοθετήσει την EDI, λόγω του υψηλού κόστους για τη σύνδεση σε ένα δίκτυο EDI και μερικών τεχνικών προβλημάτων που αντιμετώπισε¹⁶. Πλέον οι επιχειρήσεις μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν το Διαδίκτυο για την πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών, με πολύ μικρότερο κόστος.

Η δεκαετία του '90 υπήρξε καθοριστική για την εξέλιξη του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς το Διαδίκτυο οδηγήθηκε στο επόμενο του στάδιο. Στην πλήρη εμπορευματοποίησή του. Κύριος παράγοντας ήταν η επινόηση του Παγκόσμιου Ιστού (World Wide Web) στις αρχές της δεκαετίας του '90 που συνέβαλε στην

¹⁴ https://en.wikipedia.org/wiki/Electronic_funds_transfer (Πρόσβαση 25-11-2016)

¹⁵ <http://www.businessdictionary.com/definition/automated-teller-machine-ATM.html> (Πρόσβαση 25-11-2016)

¹⁶ Yan Tian: History of E-Commerce § 1.1, 2008

εξάπλωσή του Διαδικτύου στο ευρύ κοινό. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την παράλληλη βελτίωση άλλων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, όπως το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (e-mail) και η ηλεκτρονική πληρωμή μέσω τραπεζικών λογαριασμών και πιστωτικών καρτών, έβαλαν τα θεμέλια για την εξάπλωση του ηλεκτρονικού εμπορίου και τη μετάβασή του στη μορφή που γνωρίζουμε σήμερα.

Το Διαδίκτυο στην ουσία μετατράπηκε από ένα εργαλείο έρευνας, σε μία τεράστια διεθνή αγορά αγαθών και υπηρεσιών.

2.3 Μέγεθος πωλήσεων μέσω διαδικτύου και μελλοντικές εκτιμήσεις

Ορισμένες επιχειρήσεις μπόρεσαν να κατανοήσουν από την αρχή, τις ευκαιρίες και δυνατότητες που ανοίγονται στο εμπόριο μέσω του Διαδικτύου για την αύξηση των πωλήσεών τους, και κατά συνέπεια των κερδών τους. Στη συνέχεια, καθώς αφ' ενός περισσότερες επιχειρήσεις άρχισαν να εισέρχονται στον χώρο, και αφ' ετέρου περισσότεροι καταναλωτές είχαν πρόσβαση στο Διαδίκτυο και αντιλαμβάνονταν τις αγοραστικές ευκαιρίες που τους προσέφεραν τα διάφορα ηλεκτρονικά καταστήματα, οδηγηθήκαμε σε μία έκρηξη του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Στις Η.Π.Α., σύμφωνα με τα στοιχεία της Στατιστικής Υπηρεσίας των Ηνωμένων Πολιτειών (U.S. Census Bureau), κατά τη δεκαπενταετία 1998-2014 οι πωλήσεις λιανικής εκτοξεύτηκαν από τα 4.984 εκατομμύρια δολάρια στα 298.595 εκατομμύρια δολάρια¹⁷, ενώ, σύμφωνα με το Υπουργείο Εμπορίου των Ηνωμένων Πολιτειών (U.S. Department of Commerce), το 2015 ανήλθαν σε 341.729 εκατομμύρια δολάρια, σχεδόν τετραπλασιάζοντας το ύψος τους την τελευταία δεκαετία(2005-2015)¹⁸. Για τα επόμενα χρόνια κα μέχρι το 2018 από

¹⁷ <http://www.census.gov/retail/index.html> (Πρόσβαση 27/11/2016)

¹⁸ <https://www.internetretailer.com/trends/sales/us-e-commerce-sales-2005-2015/> (Πρόσβαση 27/11/2016)

μελέτες των eMarketer και Forrester Research, εκτιμάται ότι θα ξεπεράσουν τα 400 δισεκατομμύρια δολάρια και ίσως αγγίξουν τα 500 δις¹⁹.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, βάσει της από 31/05/2016 έκθεσης για το ηλεκτρονικού εμπόριο του Ιδρύματος «European E-commerce», ο κύκλος εργασιών του ηλεκτρονικού λιανικού εμπορίου κατά το έτος 2015 ανήλθε σε 455,3 δισεκατομμύρια ευρώ, σημειώνοντας μία αύξηση σε ποσοστό 13,3%, ενώ για το 2016 εκτιμάται ότι θα φτάσει τα 500 δισεκατομμύρια ευρώ. Αυτά τα νούμερα οφείλονται κατά κύριο λόγο στο Ηνωμένο Βασίλειο, τη Γαλλία και τη Γερμανία, καθώς από αυτές τις τρεις χώρες πραγματοποιείται το 60% των λιανικών αγορών ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρώπη. Μεταξύ αυτών πρώτοι σε παρουσία αγοράς έρχονται οι Γερμανοί με 51,6 εκατομμύρια e-καταναλωτές έναντι 43,4 εκατομμυρίων Βρετανών αγοραστών²⁰.

Σε παγκόσμιο επίπεδο τα στοιχεία είναι πολύ ενδιαφέροντα, καθώς νέοι παίκτες εισέρχονται στον χώρο δίνοντας μεγαλύτερη ώθηση στις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Το 2012 οι λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν ηλεκτρονικά παγκοσμίως, αυξήθηκαν κατά 21,1% σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά, ξεπερνώντας τελικά σε αξία το 1 τρισεκατομμύριο δολάρια, για πρώτη φορά στην ιστορία. Αξιοπρόσεκτη είναι η δυναμική διεύρυνση στο ηλεκτρονικό εμπόριο τα τελευταία χρόνια που παρουσιάζουν οι κάτοικοι των χωρών της Ασίας και του Ειρηνικού ωκεανού με κυριότερους εκφραστές την Κίνα, την Ινδία, την Ινδονησία και παραδοσιακά την Ιαπωνία. Αυτό μαρτυρά το γεγονός ότι ενώ το 2011 το μερίδιο αγοράς στο παγκόσμιο ηλεκτρονικό εμπόριο που είχαν οι χώρες της Ασίας και του Ειρηνικού ήταν στο 27,9%, το 2016 αγγίζει το 40% ξεπερνώντας τις πρωτοπόρες στον χώρο Η.Π.Α. και κατά πολύ τις χώρες της Δυτικής Ευρώπης. Σίγουρα η Κίνα είναι η χώρα που οδηγεί τις εξελίξεις, με τους e-καταναλωτές της να φτάνουν τα 423,4 εκατομμύρια το 2016, έναντι 178,4 εκατομμυρίων το 2011²¹.

¹⁹ <https://www.internetretailer.com/trends/sales/us-e-commerce-sales-2013-2017/> (Πρόσβαση 27/11/2016)

²⁰ <https://www.ecommerce-europe.eu/press-item/european-b2c-e-commerce-turnover-forecast-to-reach-the-e500-billion-mark-this-year/> (Πρόσβαση 27/11/2016)

²¹ <https://www.emarketer.com/Article/Ecommerce-Sales-Topped-1-Trillion-First-Time-2012/1009649> (Πρόσβαση 27/11/2016)

Στην Ελλάδα, παρόλο που άργησε η είσοδος των καταναλωτών τόσο στο Διαδίκτυο όσο και στο ηλεκτρονικό εμπόριο σε σχέση με τις προηγμένες χώρες της Ε.Ε., έχει σημειωθεί σημαντική μεταστροφή στις προτιμήσεις των καταναλωτών προς το ηλεκτρονικό εμπόριο έναντι του παραδοσιακού. Σύμφωνα με στοιχεία της ΕΛ.ΣΤΑΤ., το ποσοστό των Ελλήνων καταναλωτών που εμπιστεύεται το Διαδίκτυο για να πραγματοποιήσει αγορές αυξήθηκε από 18,3% το 2010, σε 33,8% το 2015. Το ποσοστό αυτό είναι αυξημένο κατά 14,6% σε σχέση με το 2014, ενώ σε επίπεδο πενταετίας (2010-2015), σημειώθηκε άνοδος κατά 83,7%²².

2.4 Πως λειτουργεί το διαδίκτυο

Καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί μία νέα μορφή εμπορίου που σταδιακά αυξάνει το μερίδιο του στην αγορά έναντι του παραδοσιακού εμπορίου, είναι σημαντικό να γίνει αντιληπτός ο τρόπος που πραγματοποιούνται οι εμπορικές συναλλαγές μέσω του διαδικτύου και κατά συνέπεια πώς δημιουργούνται τα εισοδήματα μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η κατανόηση αυτών είναι απαραίτητη για να εξεταστεί ο τρόπος που επιβάλλονται οι φόροι στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου και κατά πόσο η επιβολή των φόρων μπορεί να είναι αποτελεσματική.

2.4.1 Αρχιτεκτονική του Διαδικτύου

Το Διαδίκτυο είναι ένα πλέγμα από εκατομμύρια διασυνδεδεμένους υπολογιστές παγκοσμίως που επικοινωνούν μεταξύ τους, μέσω των κατάλληλων πρωτοκόλλων επικοινωνίας, προσφέροντας τις υπηρεσίες του σε εκατομμύρια χρήστες²³. Από αρχιτεκτονικής άποψης, είναι δομημένο πάνω σε

²² Δελτίο τύπου - έρευνα χρήσης τεχνολογιών πληροφόρησης και επικοινωνίας από νοικοκυριά και άτομα: 2015 ηλεκτρονικό εμπόριο – Ασφάλεια στο Διαδίκτυο, <http://www.sepe.gr/gr/research-studies/article/4790995/to-338-ton-hriston-tou-diadiktuou-stin-ellada-kanei-online-agores/> (Πρόσβαση 27/11/2016)

²³ <http://www.uth.gr/main/help/help-desk/internet/internet2.html>

δύο βασικά μέρη, τα οποία αλληλοεπιδρούν μεταξύ τους: στη φυσική και στη λογική υποδομή του δικτύου. Η φυσική υποδομή περιλαμβάνει τα φυσικά μέσα, μηχανικά και ηλεκτρικά, που επιτρέπουν στους υπολογιστές να μεταδίδουν τις πληροφορίες μεταξύ τους όπως, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, τα καλώδια, οι δρομολογητές (routers) και οι εξυπηρετητές (servers). Η λογική υποδομή περιλαμβάνει τα μέσα που δεν είναι φυσικά – απτά, αλλά είναι απαραίτητα προκειμένου να καταστεί εφικτή η επικοινωνία μεταξύ των φυσικών μέσων όπως, ο παγκόσμιος ιστός (world wide web), το σύστημα ονοματοδοσίας (DNS), τα πρωτόκολλα επικοινωνίας (TCP/IP, UDP), το Πρωτόκολλο Μεταφοράς Υπερκειμένου (HTTP), το Πρωτόκολλο Μεταφοράς Αρχείων (FTP) και οι φυλλομετρητές (browsers). Η λογική υποδομή του δικτύου στην ουσία επιτρέπει την κυκλοφορία των δεδομένων και των πληροφοριών εντός του διαδικτύου και τη μεταφορά τους από έναν υπολογιστή σε ένα άλλο.

Χωρίς να παραγνωρίζεται η σημασία της συμμετοχής των υπολοίπων, τα πλέον σημαντικά στοιχεία στις διαδικασίες του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελούν ο παγκόσμιος ιστός (www) από την πλευρά της λογικής υποδομής και οι εξυπηρετητές (servers) από την πλευρά της φυσικής υποδομής.

2.4.2 Παγκόσμιος ιστός (World Wide Web)

Ο Παγκόσμιος Ιστός ή το World Wide Web, ή απλά Web, είναι ένας τρόπος πρόσβασης σε πληροφορίες μέσω του Διαδικτύου. Είναι ένα εργαλείο για την πλοήγηση στο διαδίκτυο και την ανεύρεση και ανταλλαγή πληροφοριών, κειμένων, ήχων, εικόνων και γραφικών. Για την πραγματοποίηση των παραπάνω, χρησιμοποιεί το πρωτόκολλο μεταφοράς υπερκειμένων (hypertext transfer protocol – HTTP). Το υπερκείμενο είναι ένα κείμενο που περιλαμβάνει συνδέσεις (links) με άλλα έγγραφα, που επιτρέπουν στον αναγνώστη να μεταπηδήσει εύκολα από το κείμενο που διαβάζει σε άλλα σχετικά κείμενα. Το πρωτόκολλο HTTP είναι η βάση του Παγκόσμιου Ιστού, και επιτρέπει στους χρήστες να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που είναι αποθηκευμένες στους Εξυπηρετητές (servers). Για να αποκτήσει κανείς πρόσβαση στο “web” χρειάζεται έναν φυλλομετρητή (browser). Ο φυλλομετρητής είναι ένα

πρόγραμμα (λογισμικό) που, αφού το εγκαταστήσει ο χρήστης στον υπολογιστή του, του επιτρέπει να έχει πρόσβαση σε κείμενα, εικόνες, βίντεο, μουσική, παιχνίδια και άλλες πληροφορίες συνήθως αναρτημένες σε μια ιστοσελίδα (Web page)²⁴. Οι ιστοσελίδες συνδέονται μεταξύ τους με υπερσυνδέσμους (hyperlinks). Ένας υπερσύνδεσμος είναι μια διεύθυνση ιστοσελίδας ενσωματωμένη σε ένα κείμενο, που όταν ο χρήστης «πατήσει» επάνω σε αυτόν, μεταφέρεται αυτόματα στην εν λόγω ιστοσελίδα²⁵.

Ο Παγκόσμιος Ιστός αποτελεί έναν μόνο από τους τρόπους που οι πληροφορίες μπορούν να διακινηθούν στο Διαδίκτυο. Το Διαδίκτυο, όχι ο Παγκόσμιος Ιστός, χρησιμοποιείται επίσης για την ηλεκτρονική αλληλογραφία (e-mail), η οποία βασίζεται στο πρωτόκολλο SMTP²⁶, για τις ομάδες πληροφόρησης (newsgroups) του Usenet²⁷, για την άμεση αποστολή μηνυμάτων (instant messaging)²⁸ και για το πρωτόκολλο FTP²⁹. Επομένως, ο Παγκόσμιος Ιστός αποτελεί απλά ένα κομμάτι του Διαδικτύου, μεγάλο κομμάτι βέβαια, αλλά οι δύο όροι δεν ταυτίζονται και δεν θα πρέπει να συγχέονται³⁰.

2.4.3 Εξυπηρετητές (servers)

Οι εξυπηρετητές είναι μεγάλοι κεντρικοί υπολογιστές, συνδεδεμένοι στο διαδίκτυο, που λειτουργούν ως αποθηκευτικοί χώροι των ηλεκτρονικών αρχείων και των πληροφοριών που υπάρχουν στις διάφορες ιστοσελίδες του διαδικτύου³¹. Κάθε φορά που ένας χρήστης ψάχνει μία πληροφορία μέσω μιας μηχανής αναζήτησης ή κάνει «κλικ» σε ένα σύνδεσμο μιας ιστοσελίδας, αμέσως

²⁴ https://el.wikipedia.org/wiki/Web_browser

²⁵ Ertugrul Akcaoglu, International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept C. 51 Sa.I, 2002, σελ. 120

²⁶ Simple Mail Transfer Protocol, είναι ένα πρωτόκολλο για την αποστολή των μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μεταξύ των servers.

²⁷ Το USENET περιέχει περισσότερα από 14.000 φόρουμ, που ονομάζονται ομάδες πληροφόρησης (newsgroups), και καλύπτουν κάθε πιθανό θέμα συζήτησης. Χρησιμοποιείται καθημερινά από τα εκατομμύρια ανθρώπων σε όλο τον κόσμο.

²⁸ Ένας τύπος υπηρεσίας επικοινωνιών που επιτρέπει τη δημιουργία ένα ιδιωτικού χώρου συζήτησης με ένα άλλο άτομο, προκειμένου να επικοινωνήσουν σε πραγματικό χρόνο μέσω του Διαδικτύου.

²⁹ File Transfer Protocol (FTP), είναι το συνηθέστερα χρησιμοποιημένο πρωτόκολλο για την ανταλλαγή αρχείων μέσω του Διαδικτύου.

³⁰ http://www.webopedia.com/DidYouKnow/Internet/Web_vs_Internet.asp (Πρόσβαση 06/12/2016)

³¹ Ertugrul Akcaoglu, International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept C. 51 Sa.I, 2002, σελ. 121

αποστέλλεται ένα αίτημα στον εξυπηρετητή που βρίσκεται αποθηκευμένη η πληροφορία που αναζητά ο χρήστης, για την ανεύρεσή της. Ο εξυπηρετητής με τη σειρά του αναζητά στη βάση δεδομένων του τη σωστή πληροφορία και την αποστέλλει στον χρήστη. Στην πράξη, αυτή η διαδικασία, συμβαίνει από πάρα πολλούς χρήστες ανά τον κόσμο, σε καθημερινή βάση, όλο το εικοσιτετράωρο, και πολλές φορές συμβαίνει ταυτόχρονα. Γι' αυτόν τον λόγο, για να μπορέσουν να επιτελέσουν στο ακέραιο το σκοπό τους, οι εξυπηρετητές χαρακτηρίζονται από πολύ υψηλή επεξεργαστική ισχύ, πολύ μεγάλη χωρητικότητα, μεγάλη αντοχή και αξιοπιστία. Αυτά τα χαρακτηριστικά τους κάνουν να διαφέρουν από τους κοινούς υπολογιστές.

Μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, μπορεί να έχει στην ιδιοκτησία της έναν εξυπηρετητή ή να ενοικιάζει χώρο σε εξυπηρετητή μιας άλλης εταιρείας. Ο εξυπηρετητής μπορεί να βρίσκεται στις εγκαταστάσεις της, αλλά μπορεί να είναι εγκαταστημένος και σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου, καθώς η τοποθεσία της εγκατάστασης δεν επηρεάζει τη λειτουργία του. Επίσης, είναι πιθανό η ίδια επιχείρηση να κατέχει πολλούς εξυπηρετητές και αυτοί να βρίσκονται σε διαφορετικά σημεία ανά τον κόσμο³². Στους εξυπηρετητές οι επιχειρήσεις έχουν αποθηκευμένες όλες τις πληροφορίες που αφορούν στις ίδιες, στα προϊόντα τους και στους πελάτες τους.

³² Ertugrul Akcaoglu, *International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept*, C. 51 Sa.I, 2002, σελ. 121.

2.5 Πως πραγματοποιείται μία συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου

2.5.1 Τύποι ηλεκτρονικού εμπορίου

Η διείσδυση του διαδικτύου στο εμπόριο είχε ως αποτέλεσμα, πολλές από τις παραδοσιακές εμπορικές συναλλαγές, όπως οι πωλήσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών τόσο σε τελικούς καταναλωτές όσο και σε επιχειρήσεις, οι τραπεζικές υπηρεσίες και οι διαφημίσεις, να πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικό τρόπο.

Ανάλογα με το εάν υπάρχει φυσική παράδοση των πωλούμενων προϊόντων στους αγοραστές ή όχι, το ηλεκτρονικό εμπόριο διακρίνεται σε δύο κατηγορίες πωλήσεων: τις πωλήσεις υλικών αγαθών και τις πωλήσεις άυλων αγαθών.

Οι πωλήσεις υλικών αγαθών συμπεριλαμβάνουν τις περιπτώσεις πώλησης προϊόντων, τα οποία ενώ παραγγέλλονται με ηλεκτρονικό τρόπο, μπορούν να παραδοθούν μόνο με παραδοσιακούς τρόπους, όπως είναι το ταχυδρομείο. Η πληρωμή μπορεί να γίνει είτε ηλεκτρονικά, μέσω πιστωτικής κάρτας ή εμβάσματος στον λογαριασμό του πωλητή, είτε με φυσικό τρόπο, με μετρητά μέσω αντικαταβολής. Αυτός ο τύπος ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να ονομαστεί «έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο»³³. Τα πλέον δημοφιλή προϊόντα που πωλούνται μέσω του έμμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου είναι τα βιβλία, τα είδη ένδυσης και υπόδησης, οι ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές. Το ηλεκτρονικό εμπόριο υλικών αγαθών έχει πολλές ομοιότητες με το παραδοσιακό εμπόριο, καθώς ο πελάτης αποκτά προϊόντα σε φυσική μορφή. Η διαφορά τους έγκειται κυρίως στον τρόπο παραγγελίας, όπου στο ηλεκτρονικό εμπόριο ο αγοραστής δεν χρειάζεται να επισκεφθεί το κατάστημα και να έρθει σε άμεση επαφή με τον πωλητή.

³³ Arthur J. Cockfield, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 1999, σελ. 151 & Ertugrul Akcaoglu, *International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept*, C.51 Sa.1, 2002, σελ. 122.

Στην κατηγορία των άυλων προϊόντων συγκαταλέγονται τα προϊόντα που δεν απαιτείται να παραδοθούν σε φυσική μορφή για να καταναλωθούν, αλλά παραδίδονται σε ψηφιακή μορφή, απ' ευθείας στον υπολογιστή του αγοραστή. Τέτοιου είδους προϊόντα είναι τα ηλεκτρονικά βιβλία (e-books), η ψηφιακή μουσική, η αγορά ταινιών σε ψηφιακή μορφή, η σε απ' ευθείας σύνδεση (online) παρακολούθηση τηλεοπτικών εκπομπών, καθώς και τα λογισμικά για ηλεκτρονικούς υπολογιστές. Στην ίδια κατηγορία συμπεριλαμβάνονται και υπηρεσίες, όπως οι τραπεζικές υπηρεσίες και η αγορά εισιτηρίων (αεροπορικά, ακτοπλοϊκά, κινηματογράφων, αγώνων, κ.α.). Η πληρωμή στην περίπτωση των άυλων προϊόντων, γίνεται μόνο μέσω διαδικτύου με χρήση πιστωτικής κάρτας ή με ηλεκτρονική μεταφορά εμβάσματος στον λογαριασμό του πωλητή. Αυτός ο τύπος ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να ονομαστεί «άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο»³⁴, καθώς τα αγαθά ή οι υπηρεσίες παραδίδονται μόνο μέσω διαδικτύου κατ' ευθείαν στον υπολογιστή του αγοραστή.

Ιδιαίτερη περίπτωση άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, αποτελεί το ηλεκτρονικό εμπόριο υπηρεσιών, το οποίο τα τελευταία χρόνια αυξάνει συνεχώς το πεδίο δράσης του, χάρη στη διείσδυση του διαδικτύου σε όλο και περισσότερο πληθυσμό, στη βελτίωση της ταχύτητάς του (π.χ. με τη βελτίωση του δικτύου διανομής μέσω της χρήσης οπτικών ινών σε περισσότερες χώρες), καθώς και στα καινοτόμα προϊόντα της πληροφορικής. Έτσι, υπηρεσίες που παραδοσιακά ο πωλητής και ο αγοραστής έπρεπε να έρθουν οπωσδήποτε σε επαφή προκειμένου να παρασχεθούν, όπως νομικές, ιατρικές και οικονομικές συμβουλευτικές υπηρεσίες, διδασκαλία μαθημάτων και ξένων γλωσσών, πλέον είναι δυνατόν να παρέχονται εξ αποστάσεως με τη χρήση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και κυρίως των υπηρεσιών απ' ευθείας συνομιλίας με εικόνα και ήχο (π.χ. skype). Μία άλλη περίπτωση ηλεκτρονικής παροχής υπηρεσιών, είναι οι δημοφιλείς υπηρεσίες Cloud. Το cloud computing είναι ένα μέσο για απ' ευθείας (online) αποθήκευση δεδομένων. Τα δεδομένα αυτά κατανέμονται σε πολλούς διακομιστές (servers) και σκληρούς δίσκους για λόγους ασφαλείας, ενώ

³⁴ Arthur J. Cockfield, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 1999, σελ. 152 & Ertugrul Akcaoglu, *International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept*, C.51 Sa.1, 2002, σελ. 132.

η πρόσβαση στα δεδομένα είναι δυνατή από οπουδήποτε υπάρχει σύνδεση στο Internet. Προσφέρει μια ασφαλή και αρκετά οικονομική λύση, πολλές φορές και δωρεάν³⁵, συγκριτικά με την αγορά μιας πρόσθετης μονάδας δίσκου (εσωτερικής ή εξωτερικής)³⁶.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, στο «άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο» όλη τη διαδικασία, από την παραγγελία, την πώληση, την πληρωμή μέχρι και την παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας, γίνεται αποκλειστικά μέσω του διαδικτύου (online), ενώ το «έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο» απαιτεί τη φυσική παράδοση του προϊόντος³⁷.

Το ενδιαφέρον της παρούσας εργασίας επικεντρώνεται στον τρόπο λειτουργίας του άμεσου εμπορίου και στα προβλήματα και τις δυσκολίες που προκύπτουν με τη φορολόγησή του.

2.5.2 Είδη ηλεκτρονικών συναλλαγών (B2B, B2C, B2A)

Ανάλογα με τα πρόσωπα που λαμβάνουν μέρος σε μία συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου, διακρίνονται τα παρακάτω είδη ηλεκτρονικών εμπορικών συναλλαγών³⁸:

1. Συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων (Business to Business ή B2B).
2. Συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων και τελικών καταναλωτών (Business to Consumer ή B2C).
3. Συναλλαγή μεταξύ τελικών καταναλωτών (Consumer to Consumer ή C2C).
4. Συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων και κρατικών φορέων (Business to Government ή B2G).

³⁵ Οι πάροχοι υπηρεσιών cloud συνήθως προσφέρουν δωρεάν μία μικρή ποσότητα αποθηκευτικού χώρου που στη συνέχεια οι χρήστες μπορούν να αυξήσουν πληρώνοντας το σχετικό αντίτιμο.

³⁶ <https://gr.norton.com/what-is-cloud-computing/article> (Πρόσβαση 14/12/2016)

³⁷ Jinyan Li, Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, policy implications and proposal for reform, Vol 38 Canadian Business Law Journal, 2003, σελ. 426

³⁸ Jinyan Li, Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, policy implications and proposal for reform, Vol 38 Canadian Business Law Journal, 2003, σελ. 427

Παρόλο που θα μπορούσε κανείς να σκεφτεί και άλλα είδη συναλλαγών, τα παραπάνω είδη καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του συνόλου των ηλεκτρονικών συναλλαγών, ενώ μεταξύ τους, τον μεγαλύτερο όγκο καταλαμβάνουν οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και τελικών καταναλωτών (B2C) και οι συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (B2B).

Κεφάλαιο 3

Το ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου

Η ανάπτυξη της νέας αγοράς των ηλεκτρονικών εμπορικών συναλλαγών³⁹ συνοδεύτηκε από σημαντικές προκλήσεις για τις φορολογικές αρχές. Σημαντικά ζητήματα και συζητήσεις έχει προκαλέσει ο τρόπος φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου και κυρίως ο τρόπος φορολόγησης των πωλήσεων των άυλων ψηφιακών προϊόντων, δηλαδή του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτά τα ζητήματα προκύπτουν από το γεγονός ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές σε σχέση με τον παραδοσιακό τρόπο διενέργειας των εμπορικών συναλλαγών, καθώς αφορά σε πωλήσεις προϊόντων που διενεργούνται μεταξύ πολλών και διαφορετικών οντοτήτων ανά τον κόσμο, ξεφεύγοντας έτσι από τα στενά όρια του κάθε κράτους.

Αρχικά είχε υποστηριχθεί ότι η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου θα επέφερε δυσμενή αποτελέσματα στην ανάπτυξή του⁴⁰, καθώς επρόκειτο για μία αναπτυσσόμενη αγορά και η φορολόγησή της θα αποτελούσε ανασταλτικό παράγοντα για τη χρήση της από τους καταναλωτές. Μια άλλη σκέψη, ήταν η χορήγηση φορολογικών ελαφρύνσεων στις πράξεις ηλεκτρονικού εμπορίου που όμως. Ωστόσο, υπήρξε σκεπτικισμός ως προς τις παραπάνω απόψεις⁴¹, καθώς η μη φορολόγηση ή η χορήγηση φορολογικών ελαφρύνσεων στο ηλεκτρονικό εμπόριο αφ' ενός θα στερούσε φορολογικά έσοδα από τις κυβερνήσεις των διαφόρων κρατών, και αφ' ετέρου θα του έδινε συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι του παραδοσιακού εμπορίου, καθώς θα παραβίαζε την αρχή της ουδετερότητας των φόρων και θα οδηγούσε σε αθέμιτο ανταγωνισμό.

³⁹ Dale Pinto: E-commerce and Source-based Income Taxation, 2002, σελ. 41 & Richard Doernberg & Luc Hinnekens, Electronic Commerce and International Taxation, 45, 1999, σελ. 342-343.

⁴⁰ Goolsbee Austan & Zittrain Jonathan: Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, Harvard Law School, Research Publication No. 1999-03-05/1999, 1999

⁴¹ Hal R. Varian: Economics of Information Technology, Working Paper University of California at Berkeley, 2001, σελ. 13

Οι φορολογικές αρχές των κρατών που στην επικράτειά τους δραστηριοποιήθηκαν οι πρώτες επιχειρήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου⁴², δεν μπόρεσαν να προβλέψουν την έκταση που θα λάμβανε το ηλεκτρονικό εμπόριο, με αποτέλεσμα να μην εφαρμοστεί ένα κοινής αποδοχής σύστημα φορολόγησης που θα αντιμετώπιζε τα προβλήματα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που παρουσιάστηκαν. Κάθε χώρα αντιμετώπισε διαφορετικά το ζήτημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, εφαρμόζοντας τους δικούς της φορολογικούς κανόνες, με αποτέλεσμα σε κάποιες χώρες οι πωλήσεις μέσω του διαδικτύου να φορολογούνται περισσότερο από ότι σε κάποιες άλλες.

Τα προβλήματα προέκυψαν από την ίδια τη φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν μπορεί να περιοριστεί στα στενά πλαίσια των συνόρων ενός κράτους, καθώς ένας πελάτης μπορεί εύκολα να ψάξει, να βρει και να αγοράσει ένα προϊόν από επιχείρηση που μπορεί να βρίσκεται σε οποιαδήποτε χώρα ανά τον κόσμο. Εάν σε αυτή τη χώρα εφαρμόζονται χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές επί των πωλήσεων από αυτούς που ισχύουν στη χώρα του πελάτη, του δίνεται η δυνατότητα να αγοράσει το ίδιο προϊόν σε χαμηλότερη τιμή, από ότι θα το αγόραζε στη χώρα του. Αυτό το κενό στη διαφορά του φόρου, δημιούργησε συγκριτικό πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία, οι οποίες είδαν τον τζίρο τους να αυξάνεται. Ταυτόχρονα παρουσιάστηκε μείωση του τζίρου των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε χώρες με υψηλότερη φορολογία. Συνέπεια των παραπάνω είναι και η απώλεια φορολογικών εσόδων για τις χώρες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Το πρόβλημα διογκώνεται στην περίπτωση των άυλων προϊόντων, καθώς αυτά αποστέλλονται απ' ευθείας στον ηλεκτρονικού υπολογιστή των αγοραστών, χωρίς να διέρχονται από τα τελωνεία των κρατών και επομένως να μην επιβαρύνονται με τους αναλογούντες εισαγωγικούς δασμούς⁴³. Όπως

⁴² Αφορά σε χώρες και ενώσεις χωρών που πρωτοπόρησαν στη χρήση του διαδικτύου και στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου όπως Η.Π.Α., κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Καναδάς και Αυστραλία.

⁴³ Δασμός είναι ο φόρος που επιβάλλεται από ένα κράτος σε εισαγόμενα αγαθά, με σκοπό να αυξάνονται τα έσοδα του κράτους, αλλά και να προστατεύονται από τον ανταγωνισμό τα εγχώρια προϊόντα του ίδιου τύπου, καθώς ο δασμός καθιστά τα εισαγόμενα προϊόντα πιο ακριβά .

αναφέρθηκε στο πρώτο κεφάλαιο, η περίπτωση της φορολόγησης των άυλων προϊόντων είναι το βασικό σημείο στο οποίο επικεντρώνεται η παρούσα εργασία.

3.1 Αρχικές πρωτοβουλίες για φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου σε παγκόσμιο επίπεδο.

Τα παραπάνω προβλήματα ώθησαν τις ισχυρές χώρες του πλανήτη, τους διεθνείς οργανισμούς που ασχολούνται με την παγκόσμια οικονομία, αλλά και τις επιχειρήσεις, να συνεργαστούν προκειμένου από κοινού να βρουν το κατάλληλο φορολογικό πλαίσιο που θα αντιμετώπιζε τις προκλήσεις που δημιουργούσε το ηλεκτρονικό εμπόριο, με σεβασμό τόσο στις ανάγκες των επιχειρήσεων όσο και στα κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών. Παρακάτω παρουσιάζονται οι κυριότερες προσπάθειες σε αυτήν την κατεύθυνση παγκοσμίως.

3.1.1 Η.Π.Α.

Οι Η.Π.Α. από το 1996 ασχολήθηκαν με το πρόβλημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου⁴⁴. Αναγνώρισαν την ανάγκη της ουδετερότητας των φόρων, η οποία εξασφαλίζει ότι δεν επιβάλλονται στις ηλεκτρονικές συναλλαγές νέοι ή μεγαλύτεροι φόροι σε σχέση με το συμβατικό εμπόριο και επίσης ότι το εισόδημα που αποκτάται από το ηλεκτρονικό εμπόριο αντιμετωπίζεται το ίδιο με τα εισοδήματα από άλλες εμπορικές δραστηριότητες.

Διέκριναν ακόμη, ότι πρέπει να διευκρινιστεί ποια χώρα έχει την αρμοδιότητα να φορολογήσει αυτό το εισόδημα. Εάν δηλαδή πρέπει να ατονήσει η επικρατούσα άποψη της φορολόγησης από τη χώρα από την οποία πωλούνται τα αγαθά (source-based taxation), και να μετατοπιστεί προς τη φορολόγηση από αυτήν στην οποία καταναλώνονται (residence-based taxation). Επίσης,

⁴⁴ Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α. (Department of the Treasury Office of Tax Policy) - εργασία με τίτλο «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce» 1996.

υπήρξε ο προβληματισμός σχετικά με το εάν το εισόδημα που προκύπτει από την πώληση άυλων ψηφιακών δεδομένων όπως βιβλία, μουσική και λογισμικά υπολογιστών, πρέπει να θεωρηθεί ότι προέρχεται από πώληση προϊόντων ή από παροχή υπηρεσιών.

3.1.2 Αυστραλία

Στην Αυστραλία με δύο εκθέσεις του (1997, 1999) το Αυστραλιανό Γραφείο Φορολογίας (The Australian Taxation Office "ATO") κατέδειξε το σημαντικό ρόλο της αρχής της ουδετερότητας στη φορολογία⁴⁵. Σημειώνει ότι η φορολογία πρέπει να είναι «ουδέτερη» και «ίση» μεταξύ τόσο του ηλεκτρονικού εμπορίου και των άλλων μορφών εμπορίου όσο και μεταξύ των διαφόρων μορφών του ίδιου του ηλεκτρονικού εμπορίου. Οι φορολογικές αρχές πρέπει να εφαρμόζουν τους ίδιους κανόνες σε όλες τις περιπτώσεις και με αυτό τον τρόπο να βοηθούν τις επιχειρήσεις να δρουν με γνώμονα το οικονομικό συμφέρον και όχι το φορολογικό. Ακόμη οι καταναλωτές πρέπει να παραμένουν αδιάφοροι στο αν θα επιλέξουν μεταξύ μιας ηλεκτρονικής ή μιας παραδοσιακής εμπορικής συναλλαγής. Επίσης, εξετάζει τον αντίκτυπο του ηλεκτρονικού εμπορίου σε τρεις κρίσιμους τομείς της φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου: την αρμοδιότητα για την επιβολή του φόρου, τη διαχείριση του φορολογικού συστήματος και την έμμεση φορολογία.

3.1.3 Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Ευρωπαϊκή Ένωση βλέποντας την πορεία του ηλεκτρονικού εμπορίου και προσπαθώντας να ανταπεξέλθει στον ανταγωνισμό των ηλεκτρονικών επιχειρήσεων εκτός των συνόρων της, δημοσίευσε το 1997 «την πρωτοβουλία στο ηλεκτρονικό εμπόριο»⁴⁶. Ο αρχικός στόχος της Ε.Ε. ήταν να δημιουργήσει το κατάλληλο πλαίσιο λειτουργίας για το ηλεκτρονικό εμπόριο, μέσω κανονισμών

⁴⁵ Duncan Bentley «The ATO, Tax and the Internet: The Emperor ' s New Clothes?» Volume 9, Issue 1, 1999, σελ. 111.

⁴⁶ European Commission: Initiative in Electronic Commerce COM(97) 157, 1997

που ρυθμίζουν τα δικαιώματα των επιχειρήσεων και των καταναλωτών, τον τρόπο πραγματοποίησης των ηλεκτρονικών πληρωμών, αλλά και εξασφαλίζουν ένα σταθερό, μη αμφισβητήσιμο και ουδέτερο φορολογικό πλαίσιο.

Πρωτίστως ενδιαφέρεται για την προστασία των συμφερόντων των κρατών μελών της. Υποστηρίζει τις γενικές αρχές φορολογίας όπως αυτές τέθηκαν από τον ΟΟΣΑ στο σημείο όμως που αυτές δεν πλήττουν τα συμφέροντα των κρατών μελών της⁴⁷.

3.1.4 Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)

Στην Οττάβα του Καναδά στις 7 έως 9 Οκτωβρίου του 1998, διεξήχθη η υπουργική διάσκεψη του Ο.Ο.Σ.Α. με τίτλο «Ένας Κόσμος Χωρίς Σύνορα: Αντιλαμβανόμενοι Τις Δυνατότητες Του Ηλεκτρονικού Εμπορίου»⁴⁸, την οποία παρακολούθησαν σχεδόν χίλιοι συμμετέχοντες, μεταξύ των οποίων 30 υπουργοί και υψηλόβαθμα στελέχη από όλα τα κράτη-μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., 12 κράτη μη-μέλη, 12 διεθνείς οργανισμοί και εκπρόσωποι επιχειρήσεων, ενώσεις καταναλωτών και άλλοι μη κυβερνητικοί οργανισμοί. Η διάσκεψη αυτή αποτέλεσε συνέχεια της διάσκεψης που διεξήχθη στο Τούρκου της Φινλανδίας, στις 19 έως 20 Νοεμβρίου 1997 με τίτλο «Αποσύνθεση των εμποδίων στο παγκόσμιο ηλεκτρονικό εμπόριο»⁴⁹. Στο Τούρκου το θέμα ήταν να αναγνωριστούν οι γενικές αρχές για τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, ενώ στην Οττάβα συζητήθηκαν οι λύσεις για τα προβλήματα που δημιουργούσε αυτή⁵⁰.

Στη διάσκεψη της Οττάβας αναγνωρίστηκε ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι κατ' αρχήν παγκόσμιο. Επομένως, για να έχουν αντίκτυπο οι πολιτικές και οι δράσεις των συμμετεχόντων σε αυτό, θα πρέπει να αποκτήσουν μια

⁴⁷ Γνωμοδότηση της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής για την «Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή με τίτλο "Οικονομικό εμπόριο και έμμεση φορολογία"», 1998

⁴⁸ «A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce»

⁴⁹ "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce"

⁵⁰ Dryden, John. Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer; Paris 215 (Jan 1999), σελ. 45 -http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-observer/volume-1999/issue-1_observer-v1999-1-en#page47

παγκόσμια μορφή προσέγγισης και να μην περιορίζονται σε τοπικά όρια. Έτσι, τα μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. αναγνώρισαν τη σημασία της συνεργασίας μεταξύ των κυβερνήσεων, των επιχειρήσεων, του εργατικού δυναμικού και των καταναλωτών, στην ανάπτυξη και τη χρήση του ηλεκτρονικού εμπορίου, για την αντιμετώπιση των προβλημάτων⁵¹.

Ωστόσο, το σημαντικότερο αποτέλεσμα των συζητήσεων στις διασκέψεις αυτές ήταν ότι, διατυπώθηκε και υιοθετήθηκε ένα σύνολο γενικών φορολογικών αρχών⁵² που πρέπει να διέπουν και να εφαρμόζονται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, οι οποίες είναι:

i) Ουδετερότητα

η φορολογία πρέπει να επιδιώξει να είναι ουδέτερη και δίκαιη μεταξύ των μορφών ηλεκτρονικού εμπορίου και μεταξύ των συμβατικών και ηλεκτρονικών μορφών εμπορίου. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις πρέπει να παρακινούνται από οικονομικούς παρά από φορολογικούς παράγοντες. Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε παρόμοιες καταστάσεις και πραγματοποιούν παρόμοιες συναλλαγές, πρέπει να υπόκεινται σε παρόμοια επίπεδα φορολογίας. Διαφορετικά, είτε το ηλεκτρονικό εμπόριο θα αποκτούσε συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι του συμβατικού ή το αντίθετο⁵³.

ii) Αποδοτικότητα

το κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους και τα διοικητικά έξοδα για τις φορολογικές υπηρεσίες των χωρών πρέπει περιορίζονται στο ελάχιστο.

iii) Βεβαιότητα και απλότητα

οι φορολογικοί κανόνες πρέπει να είναι σαφείς και κατανοητοί, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν τις φορολογικές συνέπειες πριν από μια συναλλαγή, όπως το πότε, πού και πώς ο φόρος πρόκειται να επιβληθεί.

iv) Αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη

⁵¹ OECD: MINISTERIAL CONFERENCE «A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce», OTTAWA, 7-9 OCTOBER 1998

⁵² OECD: Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, 2003 report

⁵³ Owen Sandi: State Sales and Use Tax on Internet Transactions, Volume 51 Issue 1 Article 6, 12-1998

η φορολογία πρέπει να επιβάλλει το σωστό ποσό φόρου στη σωστή στιγμή. Η δυνατότητα για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή πρέπει να ελαχιστοποιηθεί, με την ταυτόχρονη εφαρμογή των ανάλογων μέτρων για τους σχετικούς κινδύνους.

ν) Ευελιξία

Τα φορολογικά συστήματα πρέπει να είναι ευέλικτα και ευπροσάρμοστα, έτσι ώστε να συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές και εμπορικές εξελίξεις.

Οι παραπάνω αρχές αποτέλεσαν για όλες τις χώρες οδηγό, για τον τρόπο που αντιμετωπίζουν το πρόβλημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, τόσο της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολόγησής του.

Συμπερασματικά, διαπιστώνεται ότι όλοι οι παραπάνω φορείς του παγκοσμίου εμπορίου αναγνωρίζουν τα προβλήματα που προκύπτουν από τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, όπως επίσης και την ανάγκη για μια από κοινού προσπάθεια προσέγγισης και επίλυσης αυτών των προβλημάτων. Στόχος όλων είναι η άσκηση σε διεθνές επίπεδο της κατάλληλης φορολογικής πολιτικής που από τη μία πλευρά θα αποφέρει έσοδα στη φορολογική διοίκηση και από την άλλη θα είναι δίκαιη και δεν θα αποτελεί εμπόδιο στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Κεφάλαιο 4

Τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος που δημιουργείται μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου

Το ηλεκτρονικό εμπόριο σε αντίθεση με την παραδοσιακή μορφή εμπορίου, επιτρέπει σε μία επιχείρηση να προσεγγίσει εκατομμύρια ανθρώπων από όλο τον κόσμο, χωρίς τη φυσική παρουσία της σε άλλες χώρες. Το πρόβλημα που προκύπτει στην προκειμένη περίπτωση είναι, εάν είναι εφικτό μία κυβέρνηση να φορολογήσει μία εμπορική συναλλαγή που πραγματοποιείται ηλεκτρονικά, με βάση τους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν για τις φυσικές εμπορικές συναλλαγές, και εάν όχι, τότε ποιες τροποποιήσεις είναι απαραίτητο να γίνουν στη φορολογική νομοθεσία.

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζεται εάν οι βασικές αρχές της μόνιμης εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο και της πηγής προέλευσης του εισοδήματος που εφαρμόζονται στην άμεση φορολογία του εισοδήματος που αποκτάται εκτός των συνόρων μίας χώρας, μπορούν να εφαρμοστούν και στη φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από το ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτό το θέμα αποτελεί και τον κύριο προβληματισμό των χωρών σε παγκόσμιο επίπεδο.

4.1 Έννοια Άμεσης Φορολόγησης Εισοδήματος

Άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο εισόδημα και καταβάλλεται άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα καθώς επιβάλλεται από τις κυβερνήσεις των κρατών με σκοπό να μπορέσουν να

παρέχουν στους πολίτες του κράτους δωρεάν τα κοινωνικά αγαθά, όπως παιδεία, υγεία, ασφάλεια⁵⁴. Η φορολογική επιβάρυνση προσδιορίζεται με την επιβολή μίας κλίμακας φορολογικών συντελεστών επί του φορολογητέου εισοδήματος. Η φορολογική κλίμακα συνήθως βαίνει αυξανόμενη καθώς αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος. Αυτό το είδος φόρου ονομάζεται προοδευτική φορολογία. Η επιβολή προοδευτικών άμεσων φόρων αποσκοπεί στην απονομή φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς κάθε φορολογούμενος επιβαρύνεται ανάλογα με το ύψος του εισοδήματός του. Επομένως, οι υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις επιβαρύνονται με υψηλότερο φόρο, ενώ οι χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις επιβαρύνονται λιγότερο ή και καθόλου⁵⁵. Γι' αυτόν τον λόγο η άμεση φορολογία θεωρείται δίκαιη και αξιοκρατική. Επίσης, αποτελεί μέσο άμβλυνσης των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων των κατοίκων μιας χώρας, καθώς μέσω αυτού επιτυγχάνεται η αναδιανομή των εισοδημάτων. Βέβαια, τα χαρακτηριστικά και τα πλεονεκτήματα της άμεσης φορολογίας γίνονται περισσότερο αντιληπτά και η φορολόγηση είναι αποδοτική κυρίως σε αναπτυγμένες χώρες, όπου συνήθως οι πολίτες έχουν αυξημένη φορολογική συνείδηση.

Ωστόσο, στις μη αναπτυγμένες χώρες όπου η φορολογική συνείδηση των κατοίκων είναι περιορισμένη και οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί χρησιμοποιούν παρωχημένες μεθόδους ελέγχου, η άμεση φορολογία έχει τα αντίθετα αποτελέσματα από τα επιδιωκόμενα. Αυτό συμβαίνει διότι οι φορολογούμενοι, και ιδίως όσοι έχουν υψηλά εισοδήματα και υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογία, προσπαθούν να αποκρύπτουν τα εισοδήματά τους με σκοπό να αποφύγουν την πληρωμή φόρων.

⁵⁴ Γ.Ε. Δράκος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, 1986

⁵⁵ Γκίνογλου Δημήτρης - Εφαρμογές Φορολογικής Λογιστικής 2004, σελ. 19-20

4.2 Οι αρχές της φορολόγησης βάσει του τόπου προέλευσης του εισοδήματος και της μόνιμης κατοικίας του φορολογούμενου

Το μοντέλο φορολόγησης του εισοδήματος που αποκτάται σε παγκόσμιο επίπεδο βασίζεται στις έννοιες:

- i. της πηγής (τόπου) προέλευσης του εισοδήματος και
- ii. του τόπου κατοικίας του φορολογούμενου.

Ως φορολόγηση της πηγής προέλευσης του εισοδήματος εννοούμε ότι μία χώρα έχει τη δικαιοδοσία να φορολογεί το εισόδημα που αποκτάται εντός των πλαισίων της χωρικής της αρμοδιότητας, δηλαδή εντός των συνόρων της, ανεξάρτητα από το αν αυτοί που το αποκτούν είναι μόνιμοι κάτοικοι της χώρας ή όχι⁵⁶.

Με τη φορολόγηση του εισοδήματος βάσει του τόπου κατοικίας εννοούμε ότι οι χώρες φορολογούν τους μόνιμους κατοίκους τους για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Σε αυτήν την περίπτωση, το εισόδημα που αποκτούν οι μόνιμοι κάτοικοι μιας χώρας, τόσο εντός των συνόρων της χώρας όσο και σε άλλες χώρες παγκοσμίως, αθροίζεται και φορολογείται στο σύνολό του, σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό σύστημα της χώρας⁵⁷.

Όμως, αυτές οι δύο μορφές φορολόγησης των εισοδημάτων αρκετές φορές οδηγούν σε σύγχυση τις φορολογικές αρχές διαφορετικών χωρών, με αποτέλεσμα να προκύπτει το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος⁵⁸. Για παράδειγμα, εισόδημα που αποκτάται στη χώρα Α από μόνιμο κάτοικο της χώρας Β, μπορεί να φορολογηθεί από τη χώρα Α σύμφωνα με την αρχή της πηγής προέλευσης και από τη χώρα Β σύμφωνα με την αρχή της μόνιμης κατοικίας. Για την αποτροπή αυτού του είδους φορολογικής

⁵⁶ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις άρθρο 3§2

⁵⁷ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις άρθρο 3§1

⁵⁸ Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, 1995, σελ. 29.

ασυνεννοησίας, υπογράφονται μεταξύ των κρατών, συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Οι συμβάσεις αυτές συνήθως είναι διμερείς και υπογράφονται από χώρες που δεν ανήκουν στους λεγόμενους «φορολογικούς παραδείσους⁵⁹».

4.3 Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας

Σχετικά με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας ο Ο.Ο.Σ.Α. διατύπωσε ένα πρότυπο μοντέλο με το οποίο επιδιώκει να ξεκαθαρίσει το φορολογικό τοπίο για όσους ασκούν εμπορικές δραστηριότητες και σε άλλες χώρες, πέραν αυτής που υπάγονται φορολογικά. Σύμφωνα με αυτό, πρέπει από όλες τις χώρες να εφαρμόζονται οι ίδιες λύσεις που αφορούν σε ίδιες περιπτώσεις διπλής φορολογίας. Πάνω σε αυτό το μοντέλο του Ο.Ο.Σ.Α., αναπτύσσονται νέοι κανόνες και πολιτικές από τα κράτη-μέλη του. Μία οντότητα που δεν είναι φορολογικά μόνιμος κάτοικος μίας χώρας, μπορεί να φορολογηθεί από αυτήν βάσει της αρχής της φορολόγησης στην πηγή του εισοδήματος, εάν διεξάγει εργασίες και πραγματοποιεί κέρδη μέσω μίας μόνιμης εγκατάστασής της στη χώρα αυτή⁶⁰. Σε αυτήν την περίπτωση δεν θα φορολογηθεί από την χώρα στην οποία έχει τη μόνιμη κατοικία της.

Η Ελλάδα ως μέλος του Ο.Ο.Σ.Α. εφαρμόζει το προαναφερθέν μοντέλο φορολόγησης στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτει με άλλα κράτη, τόσο μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. όσο και μη μέλη. Επίσης στα πλαίσια των συμβάσεων, ορίζονται και οι διαδικασίες ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών για την αντιμετώπιση περιστατικών φοροδιαφυγής. Κάθε σύμβαση που υπογράφεται με άλλη χώρα κυρώνεται με νόμο στο εσωτερικό της χώρας και αποτελεί μέρος του ελληνικού δικαίου.

Στην πράξη, όταν δύο χώρες πραγματοποιούν μία συμφωνία για την αποφυγή διπλής φορολογίας, ουσιαστικά ξεκαθαρίζουν την περίπτωση όπου

⁵⁹ Χώρες με πολύ χαμηλή ή και καθόλου φορολογία που δεν συνεργάζονται με άλλες χώρες για την πάταξη της φοροδιαφυγής, καθώς δεν παρέχουν πληροφορίες για όσους δραστηριοποιούνται οικονομικά στο έδαφός τους.

⁶⁰ OECD: Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, Condensed Version, 2014 ή μοντέλο ΟΟΣΑ.

μια οντότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει φορολογική κατοικία και στις δύο χώρες. Αυτό συμβαίνει κυρίως με τη διαπίστωση του τόπου από όπου ασκείται η διοίκηση της οντότητας. Ο τόπος άσκησης της διοίκησης λαμβάνεται ως ο τόπος φορολόγησης της οντότητας.

4.4 Ορισμός Μόνιμης Εγκατάστασης

Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, ως «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης και περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων⁶¹.

Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι μία επιχείρηση έχει μόνιμη εγκατάσταση σε μία χώρα στις περιπτώσεις που πραγματοποιεί πράξεις μόνο αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης προϊόντων, συλλογής πληροφοριών, διαφήμισης και κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, από τις οποίες δεν δημιουργείται εισόδημα⁶².

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιείται μόνο στο πλαίσιο των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ κρατών, αλλά παίζει πολύ σημαντικό ρόλο για την ορθή εφαρμογή αυτών των συμβάσεων. Σύμφωνα με αυτήν, μία επιχείρηση θα φορολογηθεί σε άλλη χώρα, από αυτήν που υπάγεται

⁶¹ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, άρθρο 6 § 1&2

⁶² OECD: Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, Condensed Version, 2014 άρθρο 5 § 4, Νόμος 4172/2013 άρθρο 6 § 4.

φορολογικά, για τα έσοδα που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιεί μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διαθέτει σε αυτήν τη χώρα⁶³. Οπότε, θα πρέπει να διαπιστωθεί εάν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή ή όχι.

Επομένως, διαπιστώνουμε ότι η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης εξ ορισμού απαιτεί, αφ' ενός μία γεωγραφικά καθορισμένη ύπαρξη επιχειρηματικής εγκατάστασης και αφ' ετέρου τη διενέργεια εμπορικών πράξεων που αποφέρουν έσοδα στην επιχείρηση μέσω αυτής της εγκατάστασης.

Όπως προαναφέρθηκε, το ηλεκτρονικό εμπόριο πρέπει να έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με το παραδοσιακό εμπόριο, σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές αρχές της ουδετερότητας, της αποδοτικότητας, της βεβαιότητας και απλότητας, της αποτελεσματικότητας και δικαιοσύνης, και της ευελιξίας⁶⁴. Σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α., η εγκατάσταση της επιχείρησης προσδιορίζεται μόνο από φυσικά και απτά στοιχεία όπως τον τόπο της διοίκησης, του υποκαταστήματος, του γραφείου, του εργοστασίου, του εργαστηρίου, του ορυχείου, του μεταλλείου, της πηγής πετρελαίου ή αερίου, του λατομείου ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων⁶⁵. Ωστόσο, στο ηλεκτρονικό εμπόριο κανένα από τα προαναφερθέντα στοιχεία δεν είναι απαραίτητο σε μία επιχείρηση για να πραγματοποιήσει εμπορικές συναλλαγές σε μία ξένη χώρα. Χρειάζεται μόνο έναν εξυπηρετητή (server) και μία ιστοσελίδα (web site) και φυσικά πρόσβαση στο διαδίκτυο.

Οπότε, για την εφαρμογή του όρου της μόνιμης εγκατάστασης στο ηλεκτρονικό εμπόριο, θα πρέπει να εξετάσουμε εάν ο εξοπλισμός που χρησιμοποιείται από τις εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου δηλαδή η ιστοσελίδα (web site) και ο εξυπηρετητής (server), είτε είναι ιδιόκτητος από την επιχείρηση

⁶³ OECD: Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, Condensed Version, 2014, άρθρο 7.

⁶⁴ OECD: Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, 2003 report

⁶⁵ OECD: Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital, Condensed Version, άρθρο 5 § 4, 2014, Νόμος 4172/2013 άρθρο 6 § 4.

ηλεκτρονικού εμπορίου είτε όχι, πληρούν τις προϋποθέσεις της μόνιμης εγκατάστασης.

4.4.1 Ιστοσελίδα (web site) ως μόνιμη εγκατάσταση

Σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α.⁶⁶, μία ιστοσελίδα αποτελεί άυλη ιδιοκτησία που περιλαμβάνει λογισμικό και ηλεκτρονικά δεδομένα. Δηλαδή δεν είναι κάτι απτό, από τη στιγμή που αποτελείται από άυλα ψηφιακά στοιχεία. Συνεπώς, εκ των πραγμάτων δεν βρίσκεται εγκαταστημένη σε φυσική θέση ώστε να μπορεί να θεωρηθεί «εγκατάσταση της επιχείρησης».

Επομένως, για τις αρχές του Ο.Ο.Σ.Α. η ιστοσελίδα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «μόνιμη εγκατάσταση» επιχείρησης, από τη στιγμή που δεν πληροί την προϋπόθεση του «καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων».

4.4.2 Εξυπηρετητής (server) ως μόνιμη εγκατάσταση

Αντίθετα με την ιστοσελίδα, ο εξυπηρετητής (server) στον οποίο η ιστοσελίδα βρίσκεται αποθηκευμένη και μέσω του οποίου είναι προσπελάσιμη από τους πελάτες της επιχείρησης, αποτελεί φυσικό εξοπλισμό που έχει φυσική θέση.

Ένας εξυπηρετητής (server) που χρησιμοποιείται από μία εταιρεία που διεξάγει δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου, δεν είναι απαραίτητο να βρίσκεται στη χώρα όπου εδρεύει η επιχείρηση, αλλά μπορεί να βρίσκεται εγκατεστημένος οπουδήποτε στον κόσμο. Έχει σταθερή θέση στη χώρα όπου βρίσκεται εγκατεστημένος και σε αυτόν αποθηκεύονται όλες οι πληροφορίες της επιχείρησης που αφορούν στις εμπορικές συναλλαγές της. Ιδιαίτερα στην περίπτωση που η επιχείρηση εμπορεύεται άυλα αγαθά, τα αγαθά αυτά βρίσκονται αποθηκευμένα στον εξυπηρετητή και μέσω αυτού γίνεται η πώληση και η αποστολή τους στους πελάτες.

⁶⁶ OECD: Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention (Condensed Version) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010, Commentary on Article 5, § 42.2

Επομένως, σύμφωνα με τον ορισμό του Ο.Ο.Σ.Α. ο εξυπηρετητής μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, καθώς περιλαμβάνει τα βασικά χαρακτηριστικά της: είναι ένας «καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων» διότι έχει σταθερή θέση, «μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης» καθώς μέσω αυτού η επιχείρηση πουλάει τα προϊόντα της.

Από την άλλη μεριά όμως τίθεται το ζήτημα εάν η δραστηριότητα της επιχείρησης που διενεργείται μέσω του εξυπηρετητή, μπορεί να εκληφθεί ως κύρια ή ως βοηθητικού χαρακτήρα δραστηριότητα, γεγονός που θα αφαιρούσε από τον εξυπηρετητή την ιδιότητα της μόνιμης εγκατάστασης.

Ωστόσο, είναι πολύ σημαντικό να διαχωρίσουμε την ιστοσελίδα, από τον εξυπηρετητή στον οποίο βρίσκεται αποθηκευμένη η ιστοσελίδα, όσον αφορά στην ιδιοκτησία και στη διαχείρισή τους. Δεν είναι απαραίτητο η επιχείρηση που διαχειρίζεται την ιστοσελίδα να έχει στην κατοχή της και τον εξυπηρετητή στον οποίο βρίσκεται αποθηκευμένη η ιστοσελίδα⁶⁷. Στην πράξη, οι εξυπηρετητές ανήκουν σε άλλες επιχειρήσεις, τους λεγόμενους Παρόχους Υπηρεσιών Διαδικτύου (Internet Service Providers), που κάνουν ακριβώς αυτό. Ενοικιάζουν έναντι αμοιβής αποθηκευτικό χώρο του εξυπηρετητή που τους ανήκει, σε επιχειρήσεις που ασκούν εμπορική δραστηριότητα στο διαδίκτυο, προκειμένου να αποθηκεύουν τα δεδομένα των ιστοσελίδων τους. Επίσης, παρέχουν και άλλες υπηρεσίες όπως τη συντήρηση του υλικού και του λογισμικού, την παροχή αντιγράφων ασφαλείας για τα αποθηκευμένα δεδομένα, την επεξεργασία πιστωτικών καρτών, και τη σύνδεση στο Διαδίκτυο με υψηλές ταχύτητες⁶⁸. Το ύψος του ενοικίου που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους Παρόχους Υπηρεσιών Διαδικτύου, είναι ανάλογο του μεγέθους του αποθηκευτικού χώρου του εξυπηρετητή που χρησιμοποιούν. Όμως, ο φυσικός χώρος όπου θα βρίσκονται εγκατεστημένοι οι εξυπηρετητές, δεν ορίζεται από τις επιχειρήσεις που ενοικιάζουν τον αποθηκευτικό χώρο, αλλά από τις επιχειρήσεις στις οποίες

⁶⁷ OECD: Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention (Condensed Version) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010, Commentary on Article 5, § 42.3.

⁶⁸ <http://www.businessdictionary.com/definition/web-hosting.html>

ανήκουν οι εξυπηρετητές. Οπότε, οι ενοικιάστριες των αποθηκευτικών χώρων επιχειρήσεις δεν έχουν φυσική παρουσία στον χώρο που βρίσκεται ο εξυπηρετητής, παρά μόνο ηλεκτρονική μέσω της ιστοσελίδας τους, δεδομένου ότι η ιστοσελίδα έχει ηλεκτρονική μορφή και δεν είναι απτή. Κατ' επέκταση, η επί πληρωμή φιλοξενία μιας ιστοσελίδας σε έναν εξυπηρετητή, δεν προσδίδει στην ιστοσελίδα την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση που τη διαχειρίζεται.

Από την άλλη πλευρά, εάν η επιχείρηση που διεξάγει ηλεκτρονικό εμπόριο μέσω ιστοσελίδας έχει στην ιδιοκτησία της και τον εξυπηρετητή στον οποίο είναι αποθηκευμένη η ιστοσελίδα, τότε ο εξυπηρετητής αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στον τόπο όπου αυτός βρίσκεται εγκατεστημένος⁶⁹ με την προϋπόθεση ότι βρίσκεται σταθερά στη θέση εγκατάστασης για μια ικανοποιητική χρονική περίοδο ώστε να γίνει σταθερός κατά την έννοια του *καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων*⁷⁰.

Επομένως, από τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι το μοντέλο του ΟΟΣΑ των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης θα μπορούσε με την προϋπόθεση του καθορισμού του τόπου άσκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης να βρει πεδίο εφαρμογής και στο ηλεκτρονικό εμπόριο, πέρα από το παραδοσιακό εμπόριο.

4.5 Προβλήματα στην εφαρμογή των αρχών άμεσης φορολόγησης στο ηλεκτρονικό εμπόριο

Το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι από τη φύση του παγκόσμιο. Αυτό το γεγονός προκαλεί και το μεγαλύτερο προβληματισμό για το ισχύον φορολογικό σύστημα. Με ποιον τρόπο θα εφαρμόσει τους φορολογικούς κανόνες που

⁶⁹ OECD: Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention (Condensed Version) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010, Commentary on Article 5 §42.3.

⁷⁰ OECD: Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention (Condensed Version) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010, Commentary on Article 5 §42.4.

ισχύουν στο παραδοσιακό εμπόριο και στο ηλεκτρονικό εμπόριο, κυρίως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος⁷¹.

4.5.1 Προβλήματα που προκύπτουν στην άμεση φορολόγηση βάσει της αρχής του τόπου προέλευσης του εισοδήματος

Η αρχή της φορολόγησης στον τόπο προέλευσης του εισοδήματος βασίζεται στην έννοια του γεωγραφικού χώρου όπου πραγματοποιείται το εισόδημα. Το εισόδημα φορολογείται στο κράτος όπου πραγματοποιείται, εκεί δηλαδή όπου λαμβάνει χώρα η πώληση, ανεξάρτητα από το εάν ο πωλητής ανήκει στη φορολογική αρμοδιότητα του κράτους αυτού. Έτσι, η αρχή του τόπου προέλευσης δημιουργεί μία άμεση σχέση μεταξύ των κρατών και του παραγόμενου εισοδήματος.

Η φορολόγηση στο γεωγραφικό χώρο όπου παράγεται το εισόδημα, που είναι το κύριο χαρακτηριστικό της αρχής του τόπου προέλευσης, δημιουργεί ταυτόχρονα και το πρόβλημα στην περίπτωση της φορολόγησης των ηλεκτρονικών συναλλαγών, διότι το ηλεκτρονικό εμπόριο δε δεσμεύεται από εδαφικά σύνορα και δεν μπορεί να περιοριστεί από αυτά. Επιπλέον, στο ηλεκτρονικό εμπόριο πολλές φορές είναι δύσκολο να διευκρινιστεί ο τόπος που δημιουργείται το εισόδημα και πολύ περισσότερο όταν πρόκειται για πώληση άυλων αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Για παράδειγμα μία επιχείρηση με έδρα στην χώρα Α πουλά ένα ψηφιακό βιβλίο σε πελάτη που βρίσκεται για διακοπές στη χώρα Β, ο οποίος διαμένει μόνιμα στη χώρα Γ και πλήρωσε με πιστωτική κάρτα τράπεζας της χώρας του, μέσω ενός εξυπηρετητή που βρίσκεται εγκατεστημένος στη χώρα Δ. Φαινομενικά, θα έλεγε κανείς ότι το εισόδημα από την πώληση πρέπει να φορολογηθεί στη χώρα Β. Ωστόσο, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η πώληση πραγματοποιήθηκε στον τόπο όπου βρίσκεται εγκατεστημένος ο εξυπηρετητής, καθώς σε αυτόν βρίσκονται αποθηκευμένα τα ψηφιακά αρχεία και μέσω αυτού αγοράζονται, ή στον τόπο όπου διαμένει μόνιμα και υπάγεται φορολογικά ο αγοραστής, καθώς η πληρωμή έγινε από

⁷¹ Barrett Schaefer, International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation, 16 Santa Clara High Tech. L.J. 111, 2000, σελ. 123-124

πιστωτικό ίδρυμα της χώρας αυτής. Επομένως, από τη στιγμή που ένα κράτος δεν μπορεί να προσδιορίσει με βεβαιότητα εάν έχει το δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα που πιθανόν να δημιουργείται εντός των συνόρων του, από μία ηλεκτρονική πώληση, τότε δεν θα πρέπει να το φορολογήσει σύμφωνα τους κανόνες που ισχύουν στο συμβατικό εμπόριο⁷². Οι κανόνες αυτοί θα πρέπει να τροποποιηθούν και να έρθουν στα μέτρα του ηλεκτρονικού εμπορίου προκειμένου να μπορέσουν να εφαρμοστούν και να αποφέρουν έσοδα στα κράτη, αποτελώντας ταυτόχρονα και μια πρόκληση για το παγκόσμιο φορολογικό σύστημα.

4.5.2 Προβλήματα που προκύπτουν στην άμεση φορολόγηση βάσει της αρχής της μόνιμης κατοικίας του φορολογούμενου

Από την άλλη πλευρά, η άμεση φορολόγηση του εισοδήματος βάσει της φορολογικής κατοικίας δημιουργεί ζητήματα φορολογικής δικαιοσύνης σε επίπεδο κρατών, καθώς είναι περισσότερο ευνοϊκή για τις οικονομικά αναπτυγμένες χώρες, σε βάρος των αναπτυσσόμενων χωρών⁷³. Οι αναπτυσσόμενες χώρες⁷⁴ έχουν πολύ μικρή ή και καθόλου βιομηχανική παραγωγή που σε συνδυασμό με τη χαμηλή παραγωγικότητα στους υπόλοιπους παραγωγικούς τομείς της οικονομίας τους, συνήθως την αγροτική παραγωγή, έχει ως αποτέλεσμα να παρουσιάζουν ελλείψεις σε κεφαλαιουχικά⁷⁵ και καταναλωτικά⁷⁶ αγαθά, πολλές φορές και σε αγαθά πρώτης ανάγκης. Για να καλύψουν αυτές τις ανάγκες σε αγαθά, τα εισάγουν από τις χώρες που μπορούν να τα παράγουν και έχουν πλεόνασμα σε αυτά, δηλαδή από τις αναπτυγμένες χώρες. Επομένως, οι αναπτυσσόμενες χώρες αποτελούν κατά κύριο λόγο εισαγωγικές χώρες και οι πολίτες και οι επιχειρήσεις τους δαπανούν το

⁷² Subhajit Basu, International taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, JILT 10, 2008, σελ. 9

⁷³ Walter Hellerstein, Electronic Commerce And The Challenge For Tax Administration, 2002, σελ. 17 & Charles E. McLure, Jr., Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws 269, 1997, σελ. 420

⁷⁴ Χώρες με χαμηλό επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης.

⁷⁵ Αγαθά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων αγαθών π.χ. εργαλεία, μηχανήματα.

⁷⁶ Αγαθά που καταναλώνονται από τους τελικούς καταναλωτές και ικανοποιούν άμεσα μία ανάγκη π.χ. τρόφιμα, ρούχα, βιβλία.

μεγαλύτερο μέρος του διαθέσιμου εισοδήματός τους σε εισαγόμενα προϊόντα. Πολλές φορές μάλιστα, οι μεγάλες επιχειρήσεις αναπτυγμένων χωρών δημιουργούν εργοστάσια και εγκαταστάσεις στις αναπτυσσόμενες χώρες προκειμένου, αφ' ενός να εκμεταλλευτούν το χαμηλό βιοτικό και εισοδηματικό επίπεδο των κατοίκων τους, αποκτώντας έτσι φθηνά εργατικά χέρια, και αφ' ετέρου να έχουν άμεση πρόσβαση στην εγχώρια αγορά τους, δημιουργώντας έτσι τις συνθήκες ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης.

Σε αυτή την περίπτωση, η εφαρμογή της αρχής της πηγής του εισοδήματος για τη φορολόγηση των αλλοδαπών επιχειρήσεων που πωλούν στο εσωτερικό μίας αναπτυσσόμενης χώρας μέσω της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, έχει θετικά φορολογικά αποτελέσματα για την αναπτυσσόμενη χώρα, καθώς το εισόδημα των ξένων επιχειρήσεων θεωρείται ότι δημιουργείται στο έδαφός της και έτσι έχει το δικαίωμα να το φορολογήσει. Τα αντίθετα αποτελέσματα στα φορολογικά έσοδα της αναπτυσσόμενης χώρας, έχει η φορολόγηση βάσει της αρχής μόνιμης κατοικίας⁷⁷, διότι οι ξένες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην αναπτυσσόμενη χώρα, τελικά θα φορολογηθούν στη χώρα στην οποία εδρεύουν. Έτσι, οι αναπτυσσόμενες χώρες όχι μόνο «μεταβιβάζουν» το εισόδημα τους στις αναπτυγμένες χώρες μέσω των ξένων επιχειρήσεων, αλλά και χάνουν το δικαίωμα να φορολογήσουν τις επιχειρήσεις που το καρπώνονται. Αυτό δημιουργεί φορολογική ανισότητα και διευρύνει περισσότερο το οικονομικό χάσμα μεταξύ των πλουσίων αναπτυγμένων εξαγωγικών χωρών και των φτωχών αναπτυσσόμενων εισαγωγικών χωρών.

Το ίδιο ισχύει και στο ηλεκτρονικό εμπόριο, ιδιαίτερα από τη στιγμή που το μεγαλύτερο μέρος των ηλεκτρονικών επιχειρήσεων προέρχεται από τις αναπτυγμένες χώρες. Η επιλογή της φορολόγησης βάσει της αρχής μόνιμης κατοικίας, θα έδινε μεγάλο φορολογικό πλεονέκτημα στις ανεπτυγμένες χώρες και κυρίως στις Η.Π.Α.⁷⁸, ενώ οι αναπτυσσόμενες χώρες δε θα μπορούσαν να εισπράξουν φόρους από τις ηλεκτρονικές πωλήσεις.

⁷⁷ Barrett Schaefer, International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation, 16 Santa Clara High Tech. L.J. 111 (2000), σελ. 136.

⁷⁸ Walter Hellerstein, Electronic Commerce And The Challenge For Tax Administration, 2002, σελ. 17.

Στην Ελλάδα στην άμεση φορολόγηση του εισοδήματος, προηγείται η εφαρμογή της αρχής της πηγής εισοδήματος σε σχέση με την αρχή του τόπου κατοικίας⁷⁹. Εάν κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα και στο εξωτερικό, θα φορολογηθεί στην Ελλάδα για το συνολικό παγκόσμιο εισόδημά του⁸⁰. Εάν όμως, το εισόδημα που απέκτησε στο εξωτερικό έχει φορολογηθεί από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ο αντίστοιχος φόρος εισοδήματος που κατέβαλε ο εν λόγω φορολογούμενος στην αλλοδαπή, μειώνει το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλει στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του⁸¹.

4.5.3 Προβλήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης

Όπως είδαμε παραπάνω, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης διατυπώθηκε πριν το ηλεκτρονικό εμπόριο αποκτήσει την έκταση που έχει σήμερα και ξεκίνησε να εφαρμόζεται αρχικά στο παραδοσιακό εμπόριο όταν η φυσική παρουσία στο έδαφος μιας χώρας ήταν σημαντική για μια επιχείρηση που διενεργούσε πωλήσεις στο εξωτερικό. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις συμφωνίες αποφυγής διπλής φορολογίας, η άμεση φορολόγηση του εισοδήματος που πραγματοποιείται στο εσωτερικό μίας χώρας από μία αλλοδαπή επιχείρηση, εξαρτάται από το εάν η επιχείρηση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας της «μόνιμης εγκατάστασης». Το ηλεκτρονικό εμπόριο καθώς διενεργείται σε παγκόσμια κλίμακα και δεν μπορεί να περιοριστεί στα στενά πλαίσια των εδαφικών συνόρων των κρατών, θέτει σε αμφισβήτηση τους βασικούς φορολογικούς κανόνες της φορολόγησης στον τόπο κατοικίας και στον τόπο όπου ασκεί μία επιχείρηση τις δραστηριότητές της.

⁷⁹ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, άρθρο 3 § 2.

⁸⁰ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, άρθρο 3 § 1.

⁸¹ Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, άρθρο 9 § 1.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α., διατυπώθηκε για να μπορέσει να διαχειριστεί τα προβλήματα της διπλής φορολόγησης μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών, στην παραδοσιακή μορφή του εμπορίου και πραγματικά είναι αποτελεσματική. Δε συμβαίνει όμως απαραίτητα το ίδιο και στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εμπορίου. Μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί να βρίσκεται σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου και να πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές με κατοίκους οποιασδήποτε χώρας του κόσμου, χωρίς να χρειάζεται η φυσική της παρουσία ή η εγκατάσταση μίας μόνιμης εγκατάστασης σε οποιαδήποτε χώρα⁸². Εκεί παρουσιάζονται τα προβλήματα της εφαρμογής της έννοιας μόνιμης εγκατάστασης στον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις στο ηλεκτρονικό εμπόριο όπως, τον εξυπηρετητή, τις ιστοσελίδες και τους Παρόχους Υπηρεσιών Διαδικτύου.

Η σύγχρονη τεχνολογία που χρησιμοποιείται στο διαδίκτυο θα μπορούσε να ανατρέψει τους ισχύοντες κανόνες σχετικά με τη φορολόγηση βάσει της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης των επιχειρήσεων, από τη στιγμή που μία επιχείρηση μπορεί να λειτουργήσει και να πραγματοποιεί έσοδα σε χώρα όπου ούτε έχει φυσική παρουσία ούτε έχει την εξ ορισμού μόνιμη εγκατάσταση. Εκεί ακριβώς εστιάζεται και το πρόβλημα της εφαρμογής της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στην ψηφιακή οικονομία. Στο γεγονός ότι είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν ο εξυπηρετητής ή η ιστοσελίδα ή ο Πάροχος Υπηρεσιών Διαδικτύου μίας επιχείρησης που διεξάγει ηλεκτρονικές συναλλαγές σε μια χώρα, της οποίας δεν είναι μόνιμος φορολογικά κάτοικος, αποκτούν τη μορφή της μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση στη χώρα αυτή.

Επί αυτού του ζητήματος ο Ο.Ο.Σ.Α. έχει παράσχει τις απαραίτητες κατευθυντήριες αρχές για τον προσδιορισμό της μόνιμης εγκατάστασης στα πλαίσια του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι οποίες είναι οι εξής:

- Μία ιστοσελίδα δεν μπορεί, από μόνη της, να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης.

⁸² Benjamin Hoffart: Permanent Establishment in the Digital Age - Improving and Stimulating Debate through an Access to Markets Proxy Approach, vol.6 article 6, 2007 σελ. 106 - 107

- Η φιλοξενία ιστοσελίδας σε εξυπηρετητή που ανήκει σε Πάροχο Υπηρεσιών Διαδικτύου (ISP) έναντι αμοιβής, δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης. Επίσης ο Πάροχος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πράκτορας καθώς δε συμμετέχει στη διαδικασία των ηλεκτρονικών συναλλαγών.
- Πράξεις μόνο αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης προϊόντων, συλλογής πληροφοριών, διαφήμισης και κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, από τις οποίες δεν δημιουργείται εισόδημα δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.
- Ο εξυπηρετητής, ο οποίος ανήκει κατά ιδιοκτησία ή μίσθωση σε μια επιχείρηση δεν θεωρείται ότι αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση όταν δεν βρίσκεται σταθερά στη θέση εγκατάστασης για μια ικανοποιητική χρονική περίοδο ώστε να γίνει σταθερός κατά την έννοια του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- Αντίθετα ένας εξυπηρετητής μπορεί να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης, όταν μέσω αυτού πραγματοποιούνται οι επιχειρηματικές της δραστηριότητες.
- Μια μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει ακόμη και χωρίς να τη διαχειρίζεται ανθρώπινο προσωπικό.

Οι παραπάνω κατευθυντήριες αρχές του Ο.Ο.Σ.Α., εκτός από τον καθορισμό της μορφής της μόνιμης εγκατάστασης, υιοθετήθηκαν προκειμένου να αποφευχθεί η περίπτωση ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ του ηλεκτρονικού και του παραδοσιακού εμπορίου, και το αντίστροφο. Ουσιαστικά διατηρεί τη φορολογική ισορροπία μεταξύ τους, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας. Όμως, από την άλλη πλευρά διαπιστώνουμε ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης μπορεί τελικά να οδηγήσει σε άνιση κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των χωρών όπου έχουν την μόνιμη κατοικία τους οι επιχειρήσεις και σε αυτές όπου δημιουργείται το εισόδημά τους. Αυτό εξαρτάται από την αρχή φορολόγησης που θα εφαρμοστεί.

Ένα άλλο σημείο που πρέπει να επισημανθεί είναι ότι από τη στιγμή που ένας εξυπηρετητής μπορεί να αποτελέσει κριτήριο για τη φορολόγηση μιας ηλεκτρονικής επιχείρησης, η εγκατάστασή του σε έναν «φορολογικό

παράδεισο» θα αποτελούσε κίνητρο για την επιχείρηση προκειμένου να αποφύγει τη φορολόγησή της.

Παρόλες τις προαναφερθείσες αμφιβολίες, διαπιστώνουμε ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης θα μπορούσε να εφαρμοστεί, πέρα από το παραδοσιακό εμπόριο και στο ηλεκτρονικό, και να προσφέρει λύσεις στα προβλήματα διπλής φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει από το ηλεκτρονικό εμπόριο, λαμβάνοντας βέβαια υπ' όψιν τις ιδιαιτερότητές του.

4.6 Συμπεράσματα του παρόντος κεφαλαίου

Από τα εκτεθέντα στο παρόν κεφάλαιο διαπιστώνουμε ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο διαφοροποιείται ως προς τον τρόπο διεξαγωγής των εμπορικών συναλλαγών, σε σχέση με τις παραδοσιακές μορφές εμπορίου, λόγω της ψηφιακής του φύσης. Σε μία ηλεκτρονική συναλλαγή δεν χρησιμοποιούνται οι συνήθειες στο παραδοσιακό εμπόριο διαδικασίες παραγγελίας, πληρωμής και αποστολής των προϊόντων. Μία ηλεκτρονική συναλλαγή μπορεί να πραγματοποιηθεί από απόσταση, χωρίς ο πωλητής και ο αγοραστής να έρθουν σε φυσική επαφή μεταξύ τους, ακόμα και αν αυτοί βρίσκονται σε άλλη χώρα ή και άλλη ήπειρο. Αρκεί να υπάρχει ο κατάλληλος εξοπλισμός σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές, μία σύνδεση στο Διαδίκτυο και η δυνατότητα πληρωμής με ηλεκτρονικό τρόπο. Ειδικά στο ηλεκτρονικό εμπόριο άυλων αγαθών που και η αποστολή των προϊόντων γίνεται με ψηφιακό τρόπο, δεν υπάρχει καμία ανθρώπινη παρέμβαση στην όλη διαδικασία. Αυτά είναι τα στοιχεία που προσδίδουν στο ηλεκτρονικό εμπόριο τον παγκόσμιο χαρακτήρα του και σε αυτό έγκειται και η κύρια διαφοροποίησή του από το συμβατικό εμπόριο. Συνέπεια του παγκόσμιου χαρακτήρα του ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς επίσης και των διαφορετικών μέσων που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών όπως, το Διαδίκτυο, η Ιστοσελίδα, ο Εξυπηρετητής και οι Πάροχοι Υπηρεσιών Διαδικτύου είναι, όπως είδαμε, η δυσκολία να προσδιοριστεί με σαφήνεια τόσο ο τόπος εγκατάστασης μίας επιχείρησης ηλεκτρονικού εμπορίου όσο και ο τόπος στον οποίο λαμβάνει χώρα μία συναλλαγή. Έτσι, καθώς η άμεση φορολόγηση των εισοδημάτων στηρίζεται

στις αρχές του τόπου προέλευσης του εισοδήματος και του τόπου μόνιμης κατοικίας της επιχείρησης, αντιλαμβανόμαστε ότι τα χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου δημιουργούν αντικειμενικές δυσκολίες στην εφαρμογή των φορολογικών κανόνων της άμεσης φορολογίας, όπως ισχύουν στο παραδοσιακό εμπόριο, και στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Ο προβληματισμός της παγκόσμιας κοινότητας σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οφείλει να προσεγγίσει για φορολογικούς σκοπούς το ηλεκτρονικό εμπόριο έγκειται στο ερώτημα, ποιοι από τους υφιστάμενους φορολογικούς κανόνες είναι οι κατάλληλοι να εφαρμοστούν στη φορολόγηση του εισοδήματος που δημιουργείται από το ηλεκτρονικό εμπόριο, και κατά πόσο οι κανόνες αυτοί πρέπει να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα προκειμένου να υπάρξουν φορολογικά έσοδα για τα κράτη, αλλά πάντα στα πλαίσια των γενικών αρχών φορολόγησης, δηλαδή της Ουδετερότητας, της Αποδοτικότητας, της Βεβαιότητας και Απλότητας, της Αποτελεσματικότητας και Δικαιοσύνης και της Ευελιξίας, όπως τέθηκαν από τον Ο.Ο.Σ.Α. στη διάσκεψη της Οττάβας⁸³.

⁸³ OECD: Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, 2003 report

Κεφάλαιο 5

Έμμεση φορολόγηση

5.1 Τι είναι οι έμμεσοι φόροι

Έμμεσος είναι ο φόρος, ο οποίος δεν επιβάλλεται άμεσα στο εισόδημα που αποκτούν οι οντότητες μίας χώρας, αλλά στην δαπάνη που πραγματοποιούν για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Ονομάζεται και φόρος κατανάλωσης, καθώς είναι φόρος που ουσιαστικά επιβάλλεται στην κατανάλωση και επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή των αγαθών και υπηρεσιών.

Οι κυριότεροι και συνηθέστερα επιβαλλόμενοι έμμεσοι φόροι⁸⁴ είναι:

- α) οι δασμοί,
- β) ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.),
- γ) ο Φόρος υγρών καυσίμων,
- δ) ο Φόρος κατανάλωσης στο αλκοόλ,
- ε) ο Φόρος κατανάλωσης στον καπνό,
- στ) ο Φόρος κατανάλωσης στην ενέργεια⁸⁵.

Από τους παραπάνω έμμεσους φόρους, την παρούσα εργασία θα απασχολήσει ο Φ.Π.Α..

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ονομάστηκε έτσι, διότι είναι φόρος που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία που αποκτά ένα προϊόν σε κάθε στάδιο της

⁸⁴ Γ.Ε. Δράκος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική 1986

⁸⁵ Doris Kolassa, Θεματολογικά δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση, 12/2016, http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html (Πρόσβαση 31/01/2017)

παραγωγικής διαδικασίας και μέχρι την πώλησή του στους τελικούς καταναλωτές.

Το κύριο χαρακτηριστικό των έμμεσων φόρων είναι ότι μετακυλίνουνται στους τελικούς καταναλωτές από τις επιχειρήσεις που πωλούν τα αγαθά και τις υπηρεσίες, οι οποίες τους εισπράττουν και οφείλουν να τους αποδώσουν στις εκάστοτε φορολογικές αρχές. Αυτό είναι και ένα σημαντικό πλεονέκτημα των έμμεσων φόρων έναντι των άμεσων, διότι μειώνει το δημοσιονομικό κόστος για την είσπραξη των φόρων. Ένα ακόμη πλεονέκτημα είναι ότι με τους έμμεσους φόρους δεν επιβαρύνονται μόνο οι κάτοικοι της χώρας, αλλά και οι επισκέπτες της χώρας ή οποιοσδήποτε αγοράζει τα εγχώρια προϊόντα της⁸⁶, αυξάνοντας έτσι τα Δημόσια έσοδα.

Το σημαντικότερο μειονέκτημα των έμμεσων φόρων ωστόσο, είναι ο κοινωνικά άδικος χαρακτήρας τους, καθώς από τη στιγμή που επιβάλλεται στη δαπάνη των ατόμων, όλοι οι πολίτες φορολογούνται εξίσου χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν η εισοδηματική τους κατάσταση, παρά μόνο το ύψος της κατανάλωσής τους. Έτσι, όταν δύο άτομα που ανήκουν σε διαφορετικά εισοδηματικά στρώματα αγοράσουν το ίδιο προϊόν, θα πληρώσουν μεν το ίδιο ποσό έμμεσου φόρου, όμως τελικά ο φόρος θα έχει δυσμενέστερη επίπτωση στον οικονομικά ασθενέστερο, διότι ο φόρος που θα έχει πληρώσει καταλαμβάνει μεγαλύτερο ποσοστό του εισοδήματός του, σε σχέση με αυτόν που έχει υψηλότερο εισόδημα. Για παράδειγμα, εάν το εισόδημα του ατόμου Α είναι 100€ και του ατόμου Β είναι 200€, οι οποίοι αγοράζουν ένα προϊόν για το οποίο πληρώνουν έμμεσο φόρο ύψους 10€, το ποσό του φόρου για τον Α αποτελεί το 10%(10/100) του εισοδήματός του, ενώ για τον Β το 5%(10/200). Επομένως, ενώ έχουν πληρώσει το ίδιο ποσό φόρου, η επιβάρυνση του φόρου είναι μεγαλύτερη για τον Α από ότι για τον Β.

Ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει τις πωλήσεις των προϊόντων που πωλούνται μόνο από τις εγχώριες επιχειρήσεις. Επομένως, επιβάλλεται και στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου που πραγματοποιούν οι εγχώριες επιχειρήσεις. Ωστόσο, καθώς επιβάλλεται μόνο στις εγχώριες συναλλαγές και λόγω της φύσης του ηλεκτρονικού εμπορίου όπου οι ξένες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να

⁸⁶ Γκίνογλου Δημήτρης - Εφαρμογές Φορολογικής Λογιστικής, 2004, σελ. 20

πωλούν διαδικτυακά τα προϊόντα τους χωρίς να έχουν φυσική παρουσία στη χώρα, οι πωλήσεις των ξένων επιχειρήσεων τελικά δεν επιβαρύνονται με τον εγχώριο Φ.Π.Α.. Θα επιβαρυνθούν από τον αντίστοιχο φόρο της αλλοδαπής χώρας, εφόσον τον εφαρμόζει η χώρα αυτή. Όταν η αλλοδαπή χώρα έχει χαμηλότερο ποσοστό Φ.Π.Α. ή και καθόλου, έχει σαν αποτέλεσμα να προκαλείται αθέμιτος συναγωνισμός στις εγχώριες επιχειρήσεις, οι οποίες υποχρεωτικά πωλούν τα ίδια προϊόντα ακριβότερα, λόγω της επιβάρυνσής τους με το υψηλότερο εγχώριο ποσοστό του Φ.Π.Α..

5.2 Δομή και λειτουργία του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ελλάδα

Με το νόμο 1642/1986, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν. 1676/1986 «Καθορισμός των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και ρύθμιση άλλων θεμάτων» (ΦΕΚ 204 τ.Α'), καθιερώθηκε στη χώρα μας ένα νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας, το σύστημα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Με τον Φ.Π.Α. αντικαταστάθηκε ένας σημαντικός αριθμός έμμεσων φόρων, που ίσχυαν μέχρι τότε στη χώρα μας, από ένα μόνο φόρο⁸⁷. Ο Φ.Π.Α. τέθηκε σε εφαρμογή την 01/01/1987⁸⁸.

Το 2000 ακολούθησε η κωδικοποίηση του Φ.Π.Α. με τον νόμο 2859/2000, του οποίου οι διατάξεις, με τις ανά περιόδους τροποποιήσεις του, ισχύουν και εφαρμόζονται μέχρι σήμερα.

⁸⁷ Π.4336/3162/Εγκύκλιος 10/10.7.1987 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», Υπουργείο Οικονομικών, 1987.

⁸⁸ Άρθρο 67 του Ν. 1642/1986, Άρθρο 65 του Ν. 2859/2000.

Οι κυριότερες καινοτομίες που εισήγαγε ο Φ.Π.Α., ο οποίος αποτελεί πραγματικά μια από τις μεγαλύτερες θεσμικές φορολογικές μεταβολές που έγιναν μεταπολεμικά στη χώρα μας, αναφέρονται:⁸⁹

1. Στον τρόπο λειτουργίας και εφαρμογής του Φ.Π.Α., ο οποίος επιβάλλεται τμηματικά στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή στη διαφορά ανάμεσα στην αξία των εκροών (παράδοση αγαθών - παροχή υπηρεσιών) και στην αξία των εισροών (εισαγωγών, αγορών, λήψη υπηρεσιών κ.λ.π.). Έτσι παρακάμπτονται τα σημαντικά μειονεκτήματα των καταργηθέντων έμμεσων φόρων και κυρίως των σωρευτικών (χαρτοσήμου κ.λ.π.).
2. Στην ίση φορολογική επιβάρυνση, των αγαθών και υπηρεσιών, που επιτυγχάνεται αφενός με την καθιέρωση ίδιων συντελεστών για όμοια αγαθά και υπηρεσίες και αφετέρου με την αναλογικότητα του φόρου, χάρη στην οποία ο φόρος είναι απόλυτα ανάλογος με την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών και ανεξάρτητος από τον αριθμό των συναλλαγών που μεσολαβούν μέχρι την επιβολή του.
3. Στο γεγονός ότι, με το νέο φόρο απλουστεύτηκε το σύστημα έμμεσης φορολογίας και βοήθησε σε μεγάλο βαθμό στη μείωση της φοροδιαφυγής, λόγω της ίδιας της φύσης και της λειτουργίας του Φ.Π.Α., που δημιουργεί αντίθετα συμφέροντα μεταξύ αγοραστή και πωλητή. Ακόμη, στον οικονομικό τομέα οδήγησε σε ενίσχυση των εξαγωγών και προώθηση των επενδύσεων, καθώς ο φόρος των αγαθών επένδυσης εκπίπτει ολοσχερώς, ή επιστρέφεται⁹⁰.

5.2.1 Σε ποιες συναλλαγές επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. – αντικείμενο του φόρου

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), αντικείμενο του φόρου είναι:

⁸⁹ Π.4336/3162/Εγκύκλιος 10/10.7.1987 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», Υπουργείο Οικονομικών, 1987.

⁹⁰ Άρθρο 34 του Ν. 2859/2000.

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13⁹¹.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά είναι:

- υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του⁹²,

⁹¹ Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13 του ν. 2859/2000 αναφέρουν πως σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση. Επιπλέον, η παράδοση αγαθών θεωρείται πως πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και
- δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

⁹² Σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν. 2859/2000 στο ειδικό καθεστώς των αγροτών υπάγονται οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε

- υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

- μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Οι διατάξεις αυτές δεν ισχύουν για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Συνοψίζοντας, ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας αφού επιβάλλεται σ' όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες γίνονται με αντάλλαγμα και όχι από χαριστική αιτία (π.χ. δωρεά), με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις όπως ορίζονται από τον κώδικα Φ.Π.Α.. Απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στο φόρο της παράδοσης αγαθών είναι η πραγματοποίησή της μέσα στην ελληνική επικράτεια, δηλαδή στο εσωτερικό της χώρας, όπως αυτό ορίζεται από τους ελληνικούς νόμους και το διεθνές δίκαιο. Δεν υπάγονται οι πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από μη υποκείμενους στο φόρο (ιδιώτες), ή από υποκείμενους στο φόρο που δεν ενεργούν με την ιδιότητά τους αυτή. Το ίδιο ισχύει και για την

πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους. Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι:

- ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,
- πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,
- ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλο κράτος - μέλος της Ε. Ε..

πώληση από ιδιώτη καινούριων πραγμάτων, αρκεί η πώληση αυτή να γίνεται ευκαιριακά⁹³.

5.2.2 Ποιοι είναι υπόχρεοι σε Φ.Π.Α. - Υποκείμενοι στο φόρο

Υποκείμενοι στο φόρο⁹⁴ είναι:

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

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις παραδόσεων ακινήτων⁹⁵, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους.

Δεν υπόκεινται στον κώδικα Φ.Π.Α.:

- Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο

⁹³ Π.4336/3162/Εγκύκλιος 10/10.7.1987 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», Υπουργείο Οικονομικών, 1987.

⁹⁴ Άρθρο 3 § 1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

⁹⁵ Άρθρο 6 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του νόμου⁹⁶, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες⁹⁷. Τα πρόσωπα που αναφέρονται παραπάνω, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία⁹⁸.

- Οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, καθώς δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο⁹⁹.

5.2.3 Ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα ισχύουν οι παρακάτω συντελεστές Φ.Π.Α.¹⁰⁰:

- α) ο κανονικός συντελεστής 24%,
- β) ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ¹⁰¹ του Κώδικα Φ.Π.Α. 13%,
- γ) ο υπερμειωμένος συντελεστής για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α., παραμένει 6%.

⁹⁶ 1.Τηλεπικοινωνίες. 2.Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας. 3.Μεταφορά αγαθών. 4.Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών. 5.Μεταφορά προσώπων. 6.Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση. 7.Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών. 8.Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα. 9.Εναποθήκευση. 10.Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων. 11.Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών. 12.Εργασίες λεσχών και κυλικίων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων. 13.Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

⁹⁷ Άρθρο 3 § 2 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

⁹⁸ Άρθρο 3 § 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

⁹⁹ Άρθρο 3 § 1 περ.β του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

¹⁰⁰ ΠΟΛ. 1061/24-5-2016 - Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» για την αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε 24% και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών.

¹⁰¹ Αναγράφεται στο παράρτημα της παρούσας.

Στα νησιά του Αιγαίου ισχύουν μειωμένοι κατά 30% οι παραπάνω συντελεστές, οι οποίοι διαμορφώνονται αντίστοιχα σε 17%, 9% και 4%. Από τους μειωμένους συντελεστές εξαιρούνται τα νησιά Θήρα, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος, Σκιάθος από την 01/10/2015, και τα νησιά Σύρος, Θάσος, Άνδρος, Τήνος, Κάρπαθος, Μήλος, Σκύρος, Αλόνησος, Κέα, Αντίπαρος και Σίφνος από την 01/06/2016¹⁰².

Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και για τα εισαγόμενα αγαθά, εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός¹⁰³.

Η εξέλιξη των Κανονικών Συντελεστών του Φ.Π.Α. (πλην Ακριτικών Περιοχών και Νήσων Αιγαίου) από την πρώτη εισαγωγή του μέχρι σήμερα παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα¹⁰⁴:

	Κατηγορίες	ΠΟΛΥ ΧΑΜΗΛΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ	ΥΨΗΛΟΣ
	Παράδειγμα	Βιβλία, Φάρμακα, Ξενοδοχεία	Τρόφιμα	Υπηρεσίες	Είδη πολυτελείας, Πετρελαιοειδή, Οινοπνευματώδη ποτά. Καταργήθηκε 8.8.1992
Από	Έως	%	%	%	%
01/01/1987	31/12/1987	3	6	18	36
01/01/1988	27/04/1990	3	6	16	36
28/04/1990	07/08/1992	4	8	18	36
08/08/1992	31/03/2005	4	8	18	
01/04/2005	14/03/2010	4,5	9	19	
15/03/2010	30/06/2010	5	10	21	
01/07/2010	31/12/2010	5,5	11	23	
01/01/2011	31/05/2016	6,5	13	23	
01/06/2016		6	13	24	

Πίνακας 1: Διαχρονική εξέλιξη του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

¹⁰² ΠΟΛ. 1061/24-5-2016

¹⁰³ Άρθρο 21 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

¹⁰⁴ <http://www.abcit.gr/index.php/news-feeds/vat-greece-history> (Πρόσβαση 12/02/2017), http://www.poedoy.gr/fe/fe_ebook/ebook/arxh1.asp

5.2.4 Ο Φ.Π.Α. στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες

Ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, για την επιβολή του Φ.Π.Α., ορίζονται οι εξής:

1. η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
2. η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
3. η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
4. η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών,
5. η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως¹⁰⁵.

Συνεπώς, γίνεται λόγος για το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, για το οποίο προβλέπεται η φορολόγησή του.

Ωστόσο, για την επιβολή του φόρου είναι απαραίτητος ο ορισμός του τύπου παροχής των υπηρεσιών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 14 του κώδικα Φ.Π.Α., ως τύπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων οι οποίες αναφέρονται παραπάνω, προς κάποιον που δεν είναι υποκείμενος στο φόρο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Άρθρο 72 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

¹⁰⁶ Άρθρο 14 § 13 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 104 του ν. 4316/2014 και ισχύει από 01-01-2015, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας¹⁰⁷.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά¹⁰⁸.

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι στην περίπτωση που η υπηρεσία αγοράζεται από άτομο μη υποκείμενο στο φόρο (ιδιώτη), η επιβολή του φόρου γίνεται στον τόπο παροχής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και εξαρτάται από τόπο της μόνιμης κατοικίας ή εγκατάστασης ή συνήθους διαμονής του αγοραστή. Δηλαδή μία ηλεκτρονική συναλλαγή άυλων αγαθών θα επιβαρυνθεί με τον ελληνικό συντελεστή Φ.Π.Α. στην περίπτωση που το προϊόν αγοραστεί εντός της ελληνικής επικράτειας, από καταναλωτή που είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας.

5.3 Ο Φ.Π.Α. στην Ευρώπη

Η εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ευρώπη χρονολογείται το 1967, όταν οι χώρες¹⁰⁹ της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (Ε.Ο.Κ.) με δύο οδηγίες, εισήγαγαν έναν νέο φόρο που αντικατέστησε όλους τους έως τότε ισχύοντες φόρους κύκλου εργασιών στα κράτη μέλη¹¹⁰. Το χαρακτηριστικό του νέου φόρου ήταν η γενική, πολυεπίπεδη αλλά μη σωρευτική μορφή του. Ωστόσο, περιγράφονταν μόνο τα βασικά στοιχεία του φόρου και δινόταν η ευχέρεια στα κράτη-μέλη να αποφασίσουν το αντικείμενο εφαρμογής, του υποκείμενους στο φόρο, καθώς και το ποσοστό του

¹⁰⁷ Άρθρο 14 § 13 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 104 του ν. 4316/2014 και ισχύει από 01-01-2015, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου.

¹⁰⁸ Άρθρο 14 § 13 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 104 του ν. 4316/2014 και ισχύει από 01-01-2015, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου.

¹⁰⁹ Βέλγιο, Ολλανδία, Λουξεμβούργο, Δυτική Γερμανία, Γαλλία, Ιταλία

¹¹⁰ Οδηγίες 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ

Φ.Π.Α.. Αποτελούσε τον γενικό κανόνα για τη φορολόγηση της κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών.

Το Μάιο του 1977 και καθώς η Ευρωπαϊκή Ένωση είχε ήδη διευρυνθεί το 1973 με την ένταξη της Δανίας, της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, εκδόθηκε η έκτη οδηγία (77/388/ΕΟΚ) για τον Φ.Π.Α., προκειμένου αφ' ενός να συμπληρωθούν οι πρώτες δύο οδηγίες και αφ' ετέρου να εναρμονιστούν όλα τα κράτη μέλη και να εφαρμόσουν με τον ίδιο τρόπο τις διατάξεις του Φ.Π.Α. στην κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών¹¹¹. Επιπλέον, όρισε τις υποκείμενες στο φόρο συναλλαγές εντός της ΕΕ σχετικά με την παράδοση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών και την εισαγωγή αγαθών¹¹²¹¹³. Η εν λόγω οδηγία θεωρήθηκε ως η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη, καθώς με αυτήν ο Φ.Π.Α. αποτέλεσε το κοινό φορολογικό σύστημα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τροποποίησε την έκτη οδηγία προκειμένου να εντάξει κανόνες φορολόγησης ορισμένων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, όπως οι επί πληρωμή ραδιοφωνικές και η τηλεοπτικές μεταδόσεις.

Στη συνέχεια, με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταργήθηκε η έκτη οδηγία Φ.Π.Α. και διατυπώθηκε μία νέα οδηγία για τον Φ.Π.Α., η οποία ακολουθούσε τα χνάρια της καταργηθείσας 6ης οδηγίας. Σκοπός ήταν η νέα αυτή οδηγία να ενσωματώσει το σύνολο των ορισμών και κανόνων που αφορούσαν στον κοινοτικό Φ.Π.Α., ούτως ώστε ο φόρος να καταστεί σαφής, κατανοητός και εφαρμόσιμος από τα κράτη-μέλη, των οποίων ο αριθμός από 1η Ιανουαρίου 2007 θα αυξάνονταν σε 27. Επιπλέον, επέτρεψε σε κάθε χώρα να εφαρμόσει τους δικούς της συντελεστές φόρου, οι οποίοι ωστόσο δεν θα μπορούσαν να είναι κατώτεροι του 15%¹¹⁴ για τον κανονικό συντελεστή και του 5%¹¹⁵ για τον μειωμένο συντελεστή, με συγκεκριμένες και για ορισμένο διάστημα εξαιρέσεις, π.χ. στην Ελλάδα με την

¹¹¹ Έκτη Οδηγία Ευρωπαϊκής Κοινότητας 77/388/ΕΟΚ, άρθρο 1

¹¹² Ως "εισαγωγή αγαθών" νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία

¹¹³ Έκτη Οδηγία Ευρωπαϊκής Κοινότητας 77/388/ΕΟΚ, άρθρο 2

¹¹⁴ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρα 96, 97, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου της 7ης Δεκεμβρίου 2010.

¹¹⁵ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρα 98, 99

εφαρμογή κατά 30% χαμηλότερων συντελεστών στα νησιά του Αιγαίου¹¹⁶. Με μεταγενέστερη οδηγία, την με αριθμό 282/2011, η οποία δεν χρειάστηκε να αποτελέσει νόμο των κρατών-μελών, διευκρινίστηκε ο τρόπος για την κοινή εφαρμογή των κανόνων του Φ.Π.Α., με στόχο να μην υπάρχει απόκλιση μεταξύ των κρατών-μελών στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η νομοθεσία του Φ.Π.Α στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι βασισμένη κυρίως σε οδηγίες. Μια οδηγία είναι δεσμευτική για κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται, αλλά αφήνει στις εθνικές αρχές να επιλέξουν τη μορφή και τον τρόπο εφαρμογής του φόρου. Κάθε κράτος-μέλος ενσωματώνει τις οδηγίες στο εθνικό του δίκαιο με νόμο¹¹⁷. Η βασική οδηγία για τον Φ.Π.Α. είναι η 2006/112/EK.

Τα κράτη μέλη, για να αποτρέψουν την απάτη ή να απλοποιήσουν τις διαδικασίες στο Φ.Π.Α, μπορούν να ζητήσουν να παρεκκλίνουν από τις οδηγίες Φ.Π.Α.¹¹⁸.

5.3 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εννοούμε την αγορά προϊόντων στο εσωτερικό ενός κράτους – μέλους της Ε.Ε. εκ μέρους ενός υποκειμένου στο φόρο (επιχείρηση), ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, από έναν πωλητή εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος, από όπου πραγματοποιήθηκε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού, που είναι υποκείμενος στο φόρο, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του¹¹⁹.

¹¹⁶ Οδηγία 2006/112/EK, άρθρο 120

¹¹⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/existing-eu-legal-framework_en (Πρόσβαση 12/02/2017)

¹¹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/existing-eu-legal-framework_en (Πρόσβαση 12/02/2017)

¹¹⁹ Άρθρο 11 § 1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

5.3.1 Τόπος απόκτησης αγαθών

Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα¹²⁰.

5.3.2 Τόπος φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Τα αγαθά που αποκτώνται από ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που ενεργεί ως τέτοιο (μία επιχείρηση που αγοράζει αγαθά στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας) ή από ένα μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο (π.χ. μια δημόσια αρχή) επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Η φορολόγηση της συναλλαγής γίνεται στον τόπο όπου η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών πραγματοποιείται (δηλ. το κράτος-μέλος όπου τα αγαθά βρίσκονται τελικά μετά τη μεταφορά τους από το άλλο κράτος-μέλος). Επομένως, ο τόπος φορολόγησης της συναλλαγής είναι το κράτος – μέλος στο οποίο τελικά καταλήγει το αγαθό. Εάν μεταφερθούν τα εμπορεύματα σε ένα άλλο κράτος μέλος (κράτος μέλος της άφιξης) ο φόρος πρέπει να πληρωθεί εκεί. Αυτό θα ακολουθηθεί από μια ρύθμιση του Φ.Π.Α. που πληρώνεται στο κράτος-μέλος της εγγραφής. Για παράδειγμα:

- φορολογία στο κράτος-μέλος εγγραφής στο μητρώο Φ.Π.Α. (άρθρο 41 της οδηγίας Φ.Π.Α.):
 - i) Όταν μία επιχείρηση γερμανική που έχει εργοστάσιο στη Γαλλία και διαθέτει γαλλικό αριθμό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., αποκτά αγαθά για χρήση στο εργοστάσιό της στο Στρασβούργο από ένα άλλο κράτος-μέλος, τότε πρέπει να πληρώσει τον γαλλικό Φ.Π.Α.,
 - ii) Όταν μία επιχείρηση αποκτά αγαθά από την Ισπανία χρησιμοποιώντας τον αριθμό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με τον οποίο έχει εγγραφεί στη Σλοβακία, τότε πρέπει να πληρώσει τον Φ.Π.Α. στη Σλοβακία.

¹²⁰ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 40.

- φορολογία στο κράτος μέλος της άφιξης των αγαθών [άρθρο 40 της οδηγίας Φ.Π.Α]:
 - i) Εάν, σε συνέχεια του προηγούμενου παραδείγματος, τα αγαθά που αποκτώνται από μία επιχείρηση που χρησιμοποιεί το σλοβάκικο αριθμό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., στέλνονται στην πραγματικότητα από την Ισπανία στη Γερμανία, ο Φ.Π.Α. πρέπει να πληρωθεί στην απόκτηση στη Γερμανία και οποιοσδήποτε φόρος που οφείλεται στη Σλοβακία θα μειωθεί αναλόγως¹²¹.

5.3.3 Τόπος παράδοσης αγαθών

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις¹²²:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

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

Εν τούτοις, τα προηγούμενα δεν έχουν εφαρμογή σε παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας, δεν υπερβαίνει τόσο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο όσο και κατά την τρέχουσα, το οριζόμενο από κάθε κράτος-μέλος κατώτατο ποσό¹²³.

¹²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en

¹²² Άρθρο 13 § 5 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

¹²³ Στην Ελλάδα το ποσό είναι 35.000€. Κάθε κράτος-μέλος διαμορφώνει το δικό του όριο συναλλαγών.

Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και συνεπώς επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. της χώρας αποστολής, όταν πραγματοποιείται¹²⁴:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (απαλλάσσεται από το φόρο),

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει τόσο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο όσο και κατά την τρέχουσα, το ελάχιστο κατώφλι που έχει ορίσει η Ε.Ε.¹²⁵.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

5.3 Υποχρεώσεις επιχειρήσεων που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Τα κράτη-μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών χωρίς τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες εισαγωγής. Ωστόσο, βάσει της νομοθεσίας του Φ.Π.Α., προκύπτουν ορισμένες υποχρεώσεις.

Οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να πραγματοποιήσουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, πρέπει να το δηλώσουν στις εθνικές τους φορολογικές αρχές και να εγγραφούν στο σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES (Vat Information Exchange System). Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών-μελών που έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων τους, και αποσκοπεί στην καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής

¹²⁴ Άρθρο 11 § 2 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

¹²⁵ Το ποσό των 10.000€ είναι το ελάχιστο κατώφλι που έχει ορίσει η Ε.Ε. και εφαρμόζεται στην Ελλάδα. Κάθε κράτος-μέλος διαμορφώνει το δικό του όριο συναλλαγών.

απάτης του Φ.Π.Α.. Σε κάθε κράτος-μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα (νομικά ή φυσικά) που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή στο σύστημα VIES, ο υποκείμενος λαμβάνει τον ευρωπαϊκό αριθμό Φ.Π.Α. (VAT NUMBER), τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα, είναι ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου με το πρόθεμα EL. Αντίστοιχα, σε κάθε κράτος-μέλος οι επιχειρήσεις έχουν ως ευρωπαϊκό αριθμό ΦΠΑ τον εγχώριο Α.Φ.Μ. με το λατινικό πρόθεμα της χώρας. Με το σύστημα VIES ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα των στοιχείων του συναλλασσόμενου αγοραστή και το αντίστροφο. Με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται ότι θα δηλωθεί η συναλλαγή ως ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια θα φορολογηθεί στο κράτος-μέλος προορισμού του αγαθού.

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις επιβάλλεται ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ισχύει εντός του κράτους μέλους στο οποίο παραδίδονται τα αγαθά. Μία επιχείρηση για να πουλήσει ένα προϊόν της σε άλλο κράτος-μέλος, οφείλει αρχικά να εγγραφεί στο σύστημα VIES. Έτσι γίνεται κάτοχος του, απαραίτητου για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ευρωπαϊκού αριθμού Φ.Π.Α.. Τα αγαθά που θα πουλήσει θα επιβαρυνθούν με το φόρο του κράτους μέλους προορισμού τους και ο φόρος θα πληρωθεί εκεί. Για παράδειγμα όταν αγοράζεται ένα προϊόν στην Ελλάδα από τη Γερμανία, θα πληρωθεί ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

5.4 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ο όρος «τριγωνικές συναλλαγές» χρησιμοποιείται για να περιγράψει μία αλυσίδα παραδόσεων στην οποία εμπλέκονται τρία μέρη και τα αγαθά αντί να μεταφέρονται από το ένα μέρος στο επόμενο, μεταφέρονται απ' ευθείας από το πρώτο μέρος στο τελευταίο της αλυσίδας. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως

τριγωνική, πρέπει και τα τρία μέρη να είναι πρόσωπα εγγεγραμμένα στα Μητρώα ΦΠΑ σε τρία Κράτη Μέλη¹²⁶.

Για παράδειγμα, ιταλική επιχείρηση αγοράζει προϊόντα από ελληνική επιχείρηση και ζητάει από αυτήν να τα παραδώσει για λογαριασμό της σε πελάτη της στη Γερμανία. Η ελληνική επιχείρηση αποστέλλει τα προϊόντα στη Γερμανία και τιμολογεί την ιταλική επιχείρηση, η οποία με τη σειρά της τιμολογεί το Γερμανό πελάτη της. Ο Φ.Π.Α. θα χρεωθεί στην τελευταία τιμολόγηση και θα πληρωθεί στη Γερμανία¹²⁷.

5.5 Η αρχή των εξ αποστάσεως πωλήσεων

Η αρχή των εξ αποστάσεως πωλήσεων αφορά μόνο σε πωλήσεις από επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη και εγγεγραμμένη στο μητρώο Φ.Π.Α. μίας χώρα-μέλος της Ε.Ε. προς τελικούς καταναλωτές (B2C) άλλων χωρών-μελών της Ε.Ε. και όχι προς άλλες επιχειρήσεις (B2B)¹²⁸.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, σε κάθε χώρα-μέλος της Ε.Ε. ορίζεται ένα συγκεκριμένο όριο ετήσιων πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών σε καταναλωτές (μη υποκείμενους στο φόρο) της επικράτειάς τους, από επιχειρήσεις άλλων χωρών-μελών. Όταν οι πωλήσεις μίας επιχείρησης ξεπεράσουν το όριο που έχει τεθεί από τη χώρα, τότε η επιχείρηση αυτή οφείλει να εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. της χώρας και πλέον να χρεώνει στις πωλήσεις το ποσοστό Φ.Π.Α. που ισχύει στη χώρα αυτή. Ο φόρος οφείλεται και πρέπει να καταβληθεί στο κάθε κράτος-μέλος σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα δεδομένα που τίθενται από την εκάστοτε φορολογική αρχή. Όταν το συνολικό ύψος των πωλήσεων μιας επιχείρησης προς άλλο κράτος μέλος, κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβεί το όριο που έχει τεθεί για τις πωλήσεις από απόσταση για το κάθε κράτος – μέλος, τότε δεν υφίστανται οι προηγούμενες

¹²⁶ Υπουργείο Οικονομικών Κύπρου, Τμήμα Τελωνείων Υπηρεσία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Τομέας Vies, Intrastat And Mutual Assistance (VIMA), 2004, [http://www.mof.gov.cy/mof/VAT/vat.nsf/All/DC593BA812B81980C22578C6003994A9/\\$file/EE17-manual%20vies1.pdf?Openelement](http://www.mof.gov.cy/mof/VAT/vat.nsf/All/DC593BA812B81980C22578C6003994A9/$file/EE17-manual%20vies1.pdf?Openelement)

¹²⁷ Οδηγία 2006/112/EK, άρθρα 40, 41, 42

¹²⁸ http://europa.eu/youreurope/business/sell-abroad/on-line/index_el.htm

υποχρεώσεις και η επιχείρηση συνεχίζει να εφαρμόζει το συντελεστή Φ.Π.Α. της χώρας της¹²⁹.

5.6 Ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών

Παροχή υπηρεσιών, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης¹³⁰.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές¹³¹.

Η επιβολή του Φ.Π.Α. εξαρτάται από τον τόπο παροχής της υπηρεσίας. Ωστόσο, γίνεται διάκριση ανάλογα με το εάν ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι. Εάν δηλαδή ο λήπτης της υπηρεσίας είναι επιχείρηση (υποκείμενος στο φόρο) ή τελικός καταναλωτής (μη υποκείμενος στο φόρο).

Οι γενικοί κανόνες για την εξεύρεση του τόπου παροχής υπηρεσιών είναι ¹³²:

α) Παροχή υπηρεσιών από επιχείρηση σε επιχείρηση (B2B)¹³³

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο που αποκτά την υπηρεσία έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας¹³⁴.

¹²⁹ Αρ. πρωτ.: Δ14Α 1100120 ΕΞ 19.6.2013 - Πωλήσεις σε ιδιώτες κατοίκους άλλων κρατών μελών και ιδιώτες κατοίκους τρίτων χωρών

¹³⁰ Άρθρο 8 § 1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹³¹ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 43, Άρθρο 8 § 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹³² Άρθρο 14 § 2 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹³³ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 44

Εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο προσώπου, η οποία βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Για παράδειγμα, γαλλική επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες επιχειρηματικού συμβούλου σε μια επιχείρηση με έδρα στην Ισπανία. Η υπηρεσία θα υπαχθεί στον ισπανικό Φ.Π.Α.. Εάν όμως, η ισπανική επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία και ζητάει η υπηρεσία να παρασχεθεί εκεί, τότε θα επιβληθεί ο πορτογαλικός Φ.Π.Α..

β) Παροχή υπηρεσιών από επιχείρηση σε καταναλωτή (B2C)¹³⁵

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

Συνεπώς, στην περίπτωση που ο λήπτης της υπηρεσίας είναι ο τελικός καταναλωτής, ο φόρος θα επιβληθεί στον τόπο όπου έχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση η επιχείρηση που παρέχει την υπηρεσία¹³⁶.

¹³⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en#supply_goods

¹³⁵ Οδηγία 2006/112/EK, άρθρο 45

¹³⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en#supply_goods

Επομένως, διαπιστώνουμε ότι η Ε.Ε. εφαρμόζει διαφορετικούς κανόνες για τον προσδιορισμό του τόπου επιβολής του φόρου στην παράδοση αγαθών από ότι στην παροχή υπηρεσιών. Στην παράδοση αγαθών ο τόπος παράδοσης, και κατ' επέκταση της φορολόγησης, είναι το κράτος – μέλος στο οποίο τελικά καταλήγει το αγαθό. Αντίθετα, στην παροχή υπηρεσιών ο προσδιορισμός του τόπου παροχής της υπηρεσίας εξαρτάται από το εάν ο λήπτης είναι επιχείρηση ή τελικός καταναλωτής.

Ωστόσο, τα παραπάνω δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο, για τις οποίες έχουν τεθεί σε ισχύ διαφορετικοί κανόνες.

Καθώς το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία είναι η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, και κατά κύριο λόγο του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, του οποίου οι δραστηριότητες έχουν χαρακτηριστεί τόσο από την Ευρωπαϊκή Ένωση¹³⁷ όσο και από τον Ο.Ο.Σ.Α.¹³⁸ ως παροχή υπηρεσιών, θα επικεντρωθούμε στην εξέταση της επιβολής του Φ.Π.Α. στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

5.6.1 Υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά

Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σύμφωνα με τις οδηγίες και τους κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη

¹³⁷ Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων, ανακοίνωση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, COM(2000) 348 - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0348&from=EL>

¹³⁸ OECD - CONSUMPTION TAXATION OF CROSS-BORDER SERVICES AND INTANGIBLE PROPERTY IN THE CONTEXT OF E-COMMERCE, 2003

ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής¹³⁹.

Στην οδηγία 2006/112/EK, ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες περιγράφονται ενδεικτικά οι παρακάτω υπηρεσίες¹⁴⁰:

1. Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
2. Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
3. Η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
4. Η παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων,
5. Η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

Οι παραπάνω υπηρεσίες ενσωματώθηκαν ¹⁴¹ ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες και στην ελληνική νομολογία, και ισχύουν από 01/01/2010¹⁴².

Μετέπειτα, το Συμβούλιο της 15ης Μαρτίου 2011 με τον υπ' αριθμό 282/2011 εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ), θέσπισε τα μέτρα εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, στον οποίο για σκοπούς σαφήνειας, προσεγγίστηκαν περισσότερο οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες που ορίστηκαν στην οδηγία 2006/112/EK και απαριθμήθηκαν. Ο κατάλογος των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών

¹³⁹ Άρθρο 7 § 1 του υπ' αριθ. 282/2011 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

¹⁴⁰ Οδηγία 2006/112/EK, άρθρο 58 περίπτωση γ & ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II

¹⁴¹ Άρθρο 22 § 8 του ν.3763/2009, με το οποίο προστέθηκε το άρθρο 72-Παράρτημα VII στον ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹⁴² Άρθρο 22 § 9 του ν.3763/2009

όπως διατυπώθηκε στον εν λόγω κανονισμό, ο οποίος δεν είναι οριστικός ή εξαντλητικός, έχει ως εξής¹⁴³:

α) η παροχή ψηφιοποιημένων προϊόντων εν γένει, ιδίως λογισμικών, των τροποποιήσεών τους και της αναβάθμισης αυτών·

β) οι υπηρεσίες που εξασφαλίζουν ή υποστηρίζουν την παρουσία επιχειρήσεων ή ιδιωτών σε ηλεκτρονικό δίκτυο, όπως δημιουργία ιστοτόπου ή ιστοσελίδας·

γ) οι αυτόματα παραγόμενες υπηρεσίες με ηλεκτρονικό υπολογιστή στο Διαδίκτυο ή σε ένα ηλεκτρονικό δίκτυο, σε απάντηση συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία εισάγει ο λήπτης·

δ) η εκχώρηση, εξ επαχθούς αιτίας, του δικαιώματος διάθεσης προς πώληση προϊόντος ή υπηρεσίας μέσω ιστοτόπου του Διαδικτύου που λειτουργεί ως απ' ευθείας (on-line) αγορά, όπου οι ενδεχόμενοι αγοραστές υποβάλλουν τις προσφορές τους μέσω αυτοματοποιημένης διαδικασίας και όπου τα μέρη ειδοποιούνται για τη σύναψη πώλησης μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που παράγεται αυτόματα από ηλεκτρονικό υπολογιστή·

ε) τα πακέτα υπηρεσιών πρόσβασης στο Διαδίκτυο (ISP), στα οποία το τηλεπικοινωνιακό στοιχείο είναι βοηθητικό και δευτερεύον (δηλαδή πακέτα που υπερβαίνουν την απλή πρόσβαση στο Διαδίκτυο και περιέχουν και άλλα στοιχεία, όπως σελίδες με περιεχόμενο που δίνει πρόσβαση σε ενημέρωση, σε μετεωρολογικές ή τουριστικές πληροφορίες, χώρους παιχνιδιών, φιλοξενία ιστοσελίδων, πρόσβαση σε απ' ευθείας συζητήσεις κ.λπ.)·

στ) οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα I του υπ' αριθ. 282/2011 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011, με το οποίο συμπληρώθηκε ο ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά και αναφέρονται στο παράρτημα II της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Συγκεκριμένα:

1. *Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού:*

i) παροχή και φιλοξενία ιστοτόπων και ιστοσελίδων·

¹⁴³ Άρθρο 7 § 2 του υπ' αριθ. 282/2011 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011

- ii) αυτοματοποιημένη συντήρηση προγραμμάτων εξ αποστάσεως και σε απ' ευθείας σύνδεση·
- iii) εξ αποστάσεως διαχείριση συστημάτων·
- iv) αποθήκευση δεδομένων σε απ' ευθείας σύνδεση, που επιτρέπει την αποθήκευση και ανάκτηση συγκεκριμένων δεδομένων με ηλεκτρονικό τρόπο·
- v) παροχή, σε απ' ευθείας σύνδεση, χώρου δίσκου κατόπιν αίτησης.

2. Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του:

- i) χρησιμοποίηση λογισμικών σε απ' ευθείας σύνδεση ή με τηλεφόρτωση (ειδικότερα προγραμμάτων σύναψης συμβάσεων/λογιστικής και αντικών λογισμικών), καθώς και των ενημερωμένων εκδόσεών τους·
- ii) φίλτρα «bannerblockers» (λογισμικά που εμποδίζουν την εμφάνιση διαφημιστικών παραθύρων, γνωστά ως «φραγμοί διαφημιστικών παραθύρων»·
- iii) οδηγοί τηλεφόρτωσης, όπως λογισμικά διασύνδεσης υπολογιστών και περιφερειακών μονάδων (π.χ. εκτυπωτών)·
- iv) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση φίλτρων σε ιστοτόπους, σε απ' ευθείας σύνδεση·
- v) αυτοματοποιημένη εγκατάσταση ζωνών ασφαλείας (firewalls), σε απ' ευθείας σύνδεση.

3. Η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων:

- i) πρόσβαση σε θεματικά μοτίβα οθόνης και τηλεφόρτωσή τους·
- ii) πρόσβαση σε φωτογραφίες, εικόνες ή προγράμματα προστασίας οθόνης (screensavers) ή τηλεφόρτωσή τους·
- iii) το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών δημοσιεύσεων·
- iv) συνδρομή σε εφημερίδες και περιοδικά σε απ' ευθείας σύνδεση·
- v) στατιστικές περί διαδικτυακών ημερολογίων (weblogs) και ιστοτόπων·
- vi) ειδήσεις, οδικές πληροφορίες και δελτία καιρού, σε απ' ευθείας σύνδεση·
- vii) πληροφορίες σε απ' ευθείας σύνδεση, παραγόμενες αυτόματα από λογισμικό, με εισαγωγή συγκεκριμένων δεδομένων από τον πελάτη, όπως νομικά ή οικονομικά δεδομένα (κυρίως δεδομένα χρηματιστηριακών αγορών σε πραγματικό χρόνο)·
- viii) παροχή χώρου για διαφημίσεις, κυρίως διαφημιστικών παραθύρων σε ιστότοπο ή ιστοσελίδα·
- ix) χρήση μηχανών αναζήτησης και καταλόγων του Διαδικτύου.

4. Η παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων:

- i) πρόσβαση σε μουσικά αρχεία ή τηλεφόρτωσή τους σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα·
- ii) πρόσβαση σε μουσικά μηνύματα, μουσικά αποσπάσματα, μελωδίες κινητών τηλεφώνων ή άλλους ήχους ή τηλεφόρτωσή τους·
- iii) πρόσβαση σε ταινίες (φιλμ) ή τηλεφόρτωσή τους·
- iv) τηλεφόρτωση παιχνιδιών σε υπολογιστές και κινητά τηλέφωνα·
- v) πρόσβαση σε αυτοματοποιημένα παιχνίδια, σε απ' ευθείας σύνδεση, που παρέχονται μόνο μέσω του Διαδικτύου ή άλλων παρόμοιων ηλεκτρονικών δικτύων, και όπου οι παίκτες είναι γεωγραφικά απομακρυσμένοι ο ένας από τον άλλον.

5. Η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως:

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

Στην περίπτωση που ο παρέχων την υπηρεσία και ο πελάτης του επικοινωνούν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το γεγονός αυτό από μόνο του δεν σημαίνει ότι η παρεχόμενη υπηρεσία είναι ηλεκτρονική¹⁴⁴.

Από την άλλη μεριά και μετά την τροποποίηση του υπ' αριθμό 282/2011 κανονισμού με τον υπ' αριθμό 1042/2013 εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013, δεν θεωρούνται ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες¹⁴⁵ οι δραστηριότητες όπως:

¹⁴⁴ Οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2006/58/ΕΚ του Συμβουλίου της 27ης Ιουνίου 2006, Παράρτημα ΙΒ

¹⁴⁵ Άρθρο 7 § 3 του υπ' αριθ. 282/2011 κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) υπ' αριθμό 1042/2013 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013

«α) ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες»¹⁴⁶

β) οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών·

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

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

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

στ) CD και κασέτες ήχου·

ζ) βιντεοκασέτες και DVD·

η) παιχνίδια σε CD-ROM·

θ) υπηρεσίες επαγγελματιών, όπως νομικοί ή οικονομικοί σύμβουλοι, που παρέχουν συμβουλές σε πελάτες τους μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου·

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

ια) υπηρεσίες υλικής επισκευής εκτός γραμμής ηλεκτρονικού εξοπλισμού·

ιβ) υπηρεσίες αποθήκευσης δεδομένων χωρίς σύνδεση·

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

ιδ) υπηρεσίες τηλεφωνικής υποστήριξης·

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

ιστ) συμβατικές υπηρεσίες δημοπράτησης που βασίζονται στην άμεση ανθρώπινη παρέμβαση, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής των προσφορών·

¹⁴⁶ Το στοιχείο α) του άρθρου 7 § 3 αντικαταστάθηκε από το κείμενο: «α) ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες», σύμφωνα με το άρθρο 1 § 2 περ. β.ii) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθμό 1042/2013 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013. Το στοιχείο α) είχε ως εξής: α) οι υπηρεσίες ραδιοφωνικής και τηλεοπτικής μετάδοσης·

~~ιζ)~~ τηλεφωνικές υπηρεσίες με συνιστώσα εικόνας, που είναι γνωστές και ως υπηρεσίες εικονοτηλεφώνου·

~~ιη)~~ πρόσβαση στο Διαδίκτυο και στον Παγκόσμιο Ιστό·

~~ιθ)~~ τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του Διαδικτύου.¹⁴⁷

«κ) επιγραμμική (online) κράτηση εισιτηρίων για πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις,

κα) επιγραμμική (online) κράτηση καταλύματος, ενοικίασης αυτοκινήτου, υπηρεσιών εστίασης, μεταφοράς επιβατών ή παρόμοιων υπηρεσιών.»¹⁴⁸.

Όταν εντός της Ε.Ε. αγοράζονται online ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες από ιδιώτη, τότε σε κάθε περίπτωση επιβάλλεται ο Φ.Π.Α.. Από την 1η Ιανουαρίου 2015¹⁴⁹ με την ενσωμάτωση του άρθρου 5 της Οδηγίας 2008/8/EK του Συμβουλίου της Ε.Ε.¹⁵⁰, σε περιπτώσεις παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών από πωλητή που είναι εγκατεστημένος εντός της Ε.Ε. προς τελικό καταναλωτή που είναι κάτοικος χώρας-μέλους της Ε.Ε., τότε οφείλει να χρεώσει το ποσοστό Φ.Π.Α. που προβλέπεται στη χώρα του καταναλωτή.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο πωλητής είναι εγκατεστημένος εκτός Ε.Ε. ενώ ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη κατοικία του σε χώρα-μέλος της Ε.Ε., δηλαδή ο πωλητής θα χρεώσει το ποσοστό Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται στη χώρα του αγοραστή. Για παράδειγμα, όταν ένας ιδιώτης που κατοικεί στη Σουηδία χρησιμοποιήσει έναντι χρέωσης μία on-line βιβλιοθήκη ιαπωνικής επιχείρησης, τότε στο ποσό της χρέωσης θα επιβληθεί ο σουηδικός Φ.Π.Α.¹⁵¹.

¹⁴⁷ Τα στοιχεία ιζ), ιη) και ιθ) του άρθρου 7 § 3 διαγράφηκαν με το άρθρο 1 § 2 περ. β.iii) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθμό 1042/2013 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013.

¹⁴⁸ Τα στοιχεία κ) και κα) προστέθηκαν με το άρθρο 1 § 2 περ. β. iv) του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθμό 1042/2013 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013.

¹⁴⁹ Έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο σχετικά με το άρθρο 6 της οδηγίας 2008_8_EK του Συμβουλίου

¹⁵⁰ Τροποποιήθηκε η οδηγία 2006/112/EK όσον αφορά στον τόπο παροχής υπηρεσιών

¹⁵¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/buying-goods-services-online-personal-use/buying-services/electronically-supplied-services_en

Ωστόσο, πριν την 01/01/2015 και την εφαρμογή των παραπάνω κανόνων, η παροχή των υπηρεσιών φορολογούνταν στον τόπο εγκατάστασης της επιχείρησης η οποία παρείχε την υπηρεσία. Επομένως, όταν επιχειρήσεις που βρίσκονταν εγκατεστημένες εκτός της δικαιοδοσίας Ε.Ε. πωλούσαν ηλεκτρονικά υπηρεσίες, στην περίπτωση μας ψηφιακά προϊόντα, σε αγοραστές εγκατεστημένους εντός της Ε.Ε., δεν μπορούσε να επιβληθεί ο Φ.Π.Α. της Ε.Ε., καθώς έπρεπε να χρεωθεί στη χώρα εγκατάστασης της επιχείρησης. Από την άλλη μεριά, όταν μία εγκατεστημένη εντός της Ε.Ε. επιχείρηση πωλούσε ψηφιακά προϊόντα σε πελάτες εκτός της Ε.Ε., έπρεπε να χρεώσει στην παρεχόμενη υπηρεσία τον Φ.Π.Α. της χώρας εγκατάστασής της, με αποτέλεσμα το προϊόν να είναι ακριβότερο για τον πελάτη. Αυτό αποτελούσε σημαντικό μειονέκτημα για της επιχειρήσεις της Ε.Ε., καθώς ο φόρος τις καθιστούσε λιγότερο ανταγωνιστικές, σε σχέση με επιχειρήσεις εκτός της Ε.Ε. που παρείχαν την ίδια υπηρεσία χωρίς όμως να χρεώνουν Φ.Π.Α.. Προφανώς θα συνέφερε μία επιχείρηση χώρας της Ε.Ε. να εγκατασταθεί σε χώρα εκτός Ε.Ε. που δεν επιβάλει Φ.Π.Α., προκειμένου να γίνει πιο ανταγωνιστική έναντι των ομοειδών επιχειρήσεων της Ε.Ε.¹⁵².

Αυτό το πρόβλημα δε υφίσταται στο έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο όπου μπορεί η παραγγελία να γίνεται ηλεκτρονικά, αλλά υπάρχει φυσική παράδοση των προϊόντων, τα οποία εισάγονται στην Ε.Ε. αφού περάσουν υποχρεωτικά από το τελωνείο της χώρας εισαγωγής και επιβληθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.¹⁵³.

Στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο δε συμβαίνει αυτό. Τα ψηφιακά προϊόντα δεν είναι εφικτό να περάσουν από τελωνείο καθώς πρόκειται για άυλα είδη που εγκαθίστανται κατ' ευθείαν στον υπολογιστή του αγοραστή. Το πρόβλημα γίνεται μεγαλύτερο αν αναλογιστούμε την ανωνυμία και την ευκολία κινητικότητας που προσφέρει το Διαδίκτυο¹⁵⁴. Επιπλέον, μία επιχείρηση άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να εκτελεί τις εργασίες από περισσότερες από μία εγκαταστάσεις, γεγονός που δυσχεραίνει τον προσδιορισμό της χώρας εγκατάστασης για την επιβολή του φόρου. Για την επίλυση του εν λόγω

¹⁵² Subhajit Basu: International Taxation of E-Commerce - Persistent Problems and Possible Developments, 2008, σελ.11

¹⁵³ Έκτη Οδηγία Ευρωπαϊκής Κοινότητας 77/388/ΕΟΚ, άρθρα 3 & 7

¹⁵⁴ Richard Bird: A New Look at Local Business Taxes, 2003, Subhajit Basu: International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, 2008, σελ.14

προβλήματος, τροποποιήθηκαν οι κανόνες για τις υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 και καθορίστηκαν οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, στις οποίες συμπεριλήφθηκαν και οι πολιτικές, πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές υπηρεσίες, τα τυχερά παιχνίδια και η παροχή πληροφοριών¹⁵⁵. Πλέον, στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες θα επιβάλλεται ο φόρος που ισχύει στον τόπο κατοικίας του αγοραστή. Έτσι, οι εντός Ε.Ε. επιχειρήσεις δεν θα χρεώνουν Φ.Π.Α. όταν πωλούν ψηφιακά προϊόντα σε τρίτες χώρες, εκτός και αν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας¹⁵⁶, δηλαδή καταναλώνεται ουσιαστικά από πολίτη κράτους της Ε.Ε.. Η τροποποίηση αυτή αποσκοπούσε στην αποκατάσταση του συγκριτικού πλεονεκτήματος που δημιουργούσε η επιβολή του φόρου στις εκτός Ε.Ε. επιχειρήσεις έναντι αυτών εντός Ε.Ε., και κατ' επέκταση στην εξισορρόπηση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ τους.

Στην περίπτωση παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών από επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε επιχείρηση με έδρα σε χώρα-μέλος της Ε.Ε., η πρώτη δεν επέβαλε Φ.Π.Α. στη συναλλαγή με αποτέλεσμα να δημιουργείται πάλι συγκριτικό πλεονέκτημα για λογαριασμό της πρώτης έναντι των εντός της Ε.Ε. ομοειδών επιχειρήσεων. Για την επίλυση αυτού του προβλήματος, εφαρμόστηκε η αρχή της αντίστροφης φορολόγησης¹⁵⁷. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, ο παρέχων την υπηρεσία δεν χρεώνει Φ.Π.Α. στη συναλλαγή, αλλά η υποχρέωση αντιστρέφεται και ο φόρος συλλέγεται και αποδίδεται από τον λήπτη της υπηρεσίας, καθώς ο τόπος φορολόγησης είναι η χώρα του λήπτη (εντός Ε.Ε.)¹⁵⁸.

Από την άλλη πλευρά, όταν πραγματοποιείται παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανόμενων και των ραδιοτηλεοπτικών μεταδόσεων, από εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις σε τελικούς καταναλωτές στην Ε.Ε. (B2C), η επιχείρηση οφείλει να εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. της χώρας του

¹⁵⁵ Οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2006/58/ΕΚ του Συμβουλίου της 27ης Ιουνίου 2006

¹⁵⁶ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 59α

¹⁵⁷ Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρο 59α

¹⁵⁸ Υπουργείο Οικονομικών, Πολ. 1119/10.06.2015

καταναλωτή, να αποκτήσει δηλαδή ευρωπαϊκό αριθμό Φ.Π.Α., να χρεώσει στις υπηρεσίες το ποσοστό Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται στη χώρα του καταναλωτή, να εισπράξει το φόρο και να τον αποδώσει στις φορολογικές αρχές της χώρας.

5.6 Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α. (VAT Mini One Stop Shop, MOSS)

Από την 1η Ιανουαρίου 2015, οι τηλεπικοινωνίες, η τηλεοπτική και ραδιοφωνική αναμετάδοση και οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες φορολογούνται πάντα στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από το εάν αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο (B2B) ή όχι (B2C), και επίσης ανεξάρτητα από το εάν ο προμηθευτής είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα¹⁵⁹. Όπως προαναφέρθηκε, στην περίπτωση που εκτός Ε.Ε. επιχειρήσεις παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε τελικούς καταναλωτές της Ε.Ε. (B2C), η επιχείρηση οφείλει να εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. της χώρας του καταναλωτή, να χρεώσει στις υπηρεσίες το ποσοστό Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται στη χώρα του καταναλωτή, να εισπράξει το φόρο και να τον αποδώσει στις φορολογικές αρχές της χώρας. Επομένως, αν δραστηριοποιούνταν σε περισσότερες χώρες της Ε.Ε., θα έπρεπε να εγγραφεί στο μητρώο κάθε χώρας ξεχωριστά. Προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις και να αποφευχθεί η εγγραφή τους στα μητρώα Φ.Π.Α. καθενός κράτους-μέλους κατανάλωσης, θεσπίστηκε η «Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α. (VAT Mini One Stop Shop, MOSS)»¹⁶⁰, η οποία τέθηκε σε ισχύ από 01/01/2015¹⁶¹.

Η Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα δίνει τη δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν τις παραπάνω υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε κράτη μέλη στα οποία δεν έχουν

¹⁵⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en

¹⁶⁰ Άρθρο 47β. του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) Ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης

¹⁶¹ Άρθρο 104 του ν. 4316/2014 για την ενσωμάτωση των διατάξεων του άρθρου 5 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου της Ε.Ε.

εγκατάσταση, να καταβάλλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. επί των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών, μέσω διαδικτυακής πύλης, στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένοι για φορολογικούς σκοπούς. Με άλλα λόγια, εάν ένας εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προμηθευτής που παρέχει τις προαναφερθείσες υπηρεσίες σε διάφορες χώρες της Ε.Ε., εγγραφεί στη Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α σε μια από τις χώρες-μέλη, τότε απαλλάσσεται από την υποχρέωση να εγγραφεί στο μητρώο κάθε χώρας-μέλους ξεχωριστά, όπως όφειλε προηγουμένως. Βέβαια, το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και αποτελεί μέτρο απλούστευσης, μετά την τροποποίηση των κανόνων Φ.Π.Α. που διέπουν τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών, βάσει των οποίων η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος του πελάτη και όχι στο κράτος μέλος του παρόχου υπηρεσιών¹⁶². Το εν λόγω καθεστώς είναι διαθέσιμο τόσο σε εγκατεστημένους στην Ε.Ε. υποκείμενους στον φόρο¹⁶³, όσο και σε μη εγκατεστημένους στην Ε.Ε. υποκείμενους στον φόρο.

Στην πράξη, ο υποκείμενος στο ειδικό καθεστώς που έχει εγγραφεί στη Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α., υποβάλλει, με ηλεκτρονικό τρόπο, δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες που καλύπτονται από το καθεστώς είτε όχι. Στη δήλωση αναγράφει για κάθε κράτος-μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται Φ.Π.Α., τη συνολική αξία, χωρίς το Φ.Π.Α., των εν λόγω υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, ανά συντελεστή Φ.Π.Α. που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος, και το ποσό του αντίστοιχου φόρου, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται¹⁶⁴. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της¹⁶⁵. Οι δηλώσεις και ο καταβαλλόμενος φόρος, διαβιβάζονται στη συνέχεια από το κράτος μέλος εγγραφής στο αντίστοιχο κράτος μέλος κατανάλωσης¹⁶⁶.

¹⁶² http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Epixeiriseis/moss.html

¹⁶³ Άρθρο 47γ. του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) Ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος- μέλος κατανάλωσης.

¹⁶⁴ Άρθρο 47β. § 7 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹⁶⁵ Άρθρο 47β. § 8 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

¹⁶⁶ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 249, 14 Σεπτεμβρίου 2012

Στον παρακάτω πίνακα¹⁶⁷ παρατίθεται ο τρόπος χρέωσης του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, όπως ισχύει από 01/01/2015:

	<u>Παροχή ψηφιακών υπηρεσιών σε</u>		
<u>Παροχή ψηφιακών υπηρεσιών από</u>	Επιχείρηση εντός Ε.Ε.	Καταναλωτή εντός Ε.Ε.	Επιχείρηση ή καταναλωτή εκτός Ε.Ε.
<u>Επιχείρηση εντός Ε.Ε.</u>	Αντιστροφή της φορολογίας. Φορολογείται ο λήπτης των υπηρεσιών με τον Φ.Π.Α. της χώρας του.	Ο πάροχος χρεώνει τον Φ.Π.Α. της χώρας όπου είναι εγκατεστημένος ο καταναλωτής. (1)	Δε χρεώνεται Φ.Π.Α.. Εάν όμως η υπηρεσία χρησιμοποιείται & απολαμβάνεται από φορολογούμενο χώρας της Ε.Ε., τότε αυτή η χώρα μπορεί να επιβάλει τον Φ.Π.Α. της.
<u>Επιχείρηση εκτός Ε.Ε.</u>	Αντιστροφή της φορολογίας. Φορολογείται ο λήπτης των υπηρεσιών με τον Φ.Π.Α. της χώρας του.	Ο πάροχος χρεώνει τον Φ.Π.Α. της χώρας όπου είναι εγκατεστημένος ο καταναλωτής. (1)	-

Σημείωση 1: (1) Διαθέσιμη η εγγραφή στη Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα Φ.Π.Α. (MOSS).

Πίνακας 2: Τόπος επιβολής Φ.Π.Α. στην παροχή ψηφιακών υπηρεσιών

¹⁶⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en

5.7 Προσδιορισμός του τύπου κατανάλωσης των ψηφιακών υπηρεσιών

Στον ψηφιακό κόσμο, το σημαντικότερο πρόβλημα για την εφαρμογή των παραπάνω και την επιβολή του φόρου, είναι να προσδιοριστεί επακριβώς ο τύπος κατανάλωσης των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Για την επίλυση του προβλήματος αυτού πολύ σημαντική είναι η συμβολή του με αριθμό 1042/2013 Κανονισμού του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με τον οποίο ο τύπος εγκατάστασης του λήπτη των ψηφιακών υπηρεσιών προσδιορίζεται βάσει μαχητών τεκμηρίων, ως εξής:

«¹⁶⁸1. Όταν ο πάροχος τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών παρέχει τις υπηρεσίες αυτές σε έναν τόπο εγκατάστασης, όπως ένα τηλεφωνικό θάλαμο, μία ζώνη ασύρματης πρόσβασης, ένα Ίντερνετ καφέ, ένα εστιατόριο ή ένα χώρο υποδοχής ξενοδοχείου, όπου η φυσική παρουσία του αποδέκτη της υπηρεσίας στον τόπο αυτό είναι αναγκαία για να του παρασχεθεί η υπηρεσία από τον εν λόγω πάροχο, τεκμαίρεται ότι, για την εφαρμογή των άρθρων 44, 58 και 59α της οδηγίας 2006/112/EK, ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο αυτόν και η υπηρεσία πράγματι χρησιμοποιείται και αποτελεί αντικείμενο εκμετάλλευσης στον εν λόγω τόπο.

2. Εάν ο τύπος εγκατάστασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου είναι πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο που εκτελεί μεταφορά επιβατών εντός της Κοινότητας σύμφωνα με τα άρθρα 37 και 57 της οδηγίας 2006/112/EK, η χώρα στην οποία βρίσκεται ο τόπος εγκατάστασης είναι η χώρα αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών.»

«¹⁶⁹Για τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο:

¹⁶⁸ Άρθρο 24α του με αριθμό 1042/2013 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013

¹⁶⁹ Άρθρο 24β του με αριθμό 1042/2013 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013

α) μέσω της σταθερής γραμμής του, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο εγκατάστασης της σταθερής γραμμής·

β) μέσω κινητών δικτύων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη χώρα που προσδιορίζεται από τον κωδικό χώρας κινητής τηλεφωνίας της κάρτας SIM που χρησιμοποιεί όταν λαμβάνει αυτές τις υπηρεσίες·

γ) για τις οποίες απαιτείται η χρήση αποκωδικοποιητή ή παρεμφερούς συσκευής ή κάρτας λήψης προγραμμάτων και όπου δεν χρησιμοποιείται σταθερή γραμμή, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο όπου βρίσκεται αυτός ο αποκωδικοποιητής ή η παρεμφερής συσκευή ή, εάν ο τόπος αυτός δεν είναι γνωστός, στον τόπο στον οποίον αποστέλλεται η κάρτα λήψης προγραμμάτων με σκοπό να χρησιμοποιηθεί εκεί·

δ) υπό περιστάσεις άλλες από τις αναφερόμενες με αρίθμηση 1 και 2, αλλά και από τα παραπάνω στοιχεία α), β) και γ), τεκμαίρεται ότι ο λήπτης είναι εγκατεστημένος, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στον τόπο που προσδιορίζεται ως τέτοιος από τον πάροχο υπηρεσιών με τη χρήση δύο μη αντιφατικών αποδεικτικών στοιχείων από τα παρακάτω¹⁷⁰:

- i) η διεύθυνση τιμολόγησης του λήπτη·
- ii) η διεύθυνση του πρωτοκόλλου Ίντερνετ (IP) της συσκευής που χρησιμοποιείται από τον λήπτη ή άλλη μέθοδος εντοπισμού της γεωγραφικής της θέσης·
- iii) τραπεζικά στοιχεία, όπως ο τόπος όπου τηρείται ο τραπεζικός λογαριασμός που χρησιμοποιείται για την πληρωμή και η διεύθυνση τιμολόγησης του λήπτη που γνωρίζει η τράπεζα·
- iv) ο κωδικός χώρας κινητής τηλεφωνίας (MCC) της διεθνούς ταυτότητας συνδρομητή κινητής τηλεφωνίας (IMSI) που αποθηκεύεται στην κάρτα δομοστοιχείου ταυτότητας συνδρομητή (SIM) που χρησιμοποιείται από τον λήπτη·

¹⁷⁰ Άρθρο 24.στ του με αριθμό 1042/2013 Κανονισμού (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013

- ν) ο τύπος εγκατάστασης της σταθερής γραμμής του λήπτη μέσω της οποίας παρέχεται η υπηρεσία σε αυτόν·
- vi) άλλες σχετικές εμπορικές πληροφορίες.»

5.8 Τι ισχύει στις Η.Π.Α.

Σε αντιστοιχία με τον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α., στις Η.Π.Α. εφαρμόζεται ο «φόρος επί των πωλήσεων¹⁷¹». Ο φόρος επί των πωλήσεων είναι ένας φόρος που επιβάλλεται, με ένα ποσοστό, επί των λιανικών πωλήσεων¹⁷². Ωστόσο, η εφαρμογή του φόρου δεν είναι ομοιόμορφη σε όλη την επικράτεια των Η.Π.Α.. Κάθε μία αμερικάνικη πολιτεία έχει την απόλυτη εξουσία να αποφασίσει σε ποια αγαθά και υπηρεσίες θα επιβάλει τον φόρο, καθώς επίσης και το ποσοστό φόρου που θα εφαρμόσει¹⁷³, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν της την πολιτική των άλλων πολιτειών.

Πάντως, σε αντίθεση με τον Φ.Π.Α. ο αμερικάνικος φόρος επί των πωλήσεων δεν επιβάλλεται σε όλα τα πωλούμενα είδη. Συνήθως, δεν φορολογούνται είδη πρώτης ανάγκης όπως, τρόφιμα, ένδυση και ιατρικά είδη, καθώς και τα μηχανοκίνητα οχήματα¹⁷⁴. Επίσης, ο φόρος πωλήσεων δεν επιβάλλεται στα ενδιάμεσα στάδια της παραγωγής, δηλαδή στην προστιθέμενη αξία του αποκτά το προϊόν μέχρι να φτάσει στην τελική του μορφή, παρά μόνο στην πώληση στον τελικό καταναλωτή. Κοινό σημείο με τον Φ.Π.Α. είναι το γεγονός ότι ο φόρος επιβαρύνει τους τελικούς καταναλωτές και οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τον συλλέγουν και να τον αποδίδουν στην εκάστοτε πολιτειακή φορολογική αρχή¹⁷⁵. Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ διαφορετικών πολιτειών, οι οποίες εφαρμόζουν διαφορετικό φορολογικό

¹⁷¹ U.S. Sales Tax

¹⁷² US Code, Title 26-Internal Revenue Code § 164: Taxes, (5) (B), <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleA/chapter1/subchapterB/part6&edition=prelim>

¹⁷³ <https://taxfoundation.org/state-and-local-sales-tax-rates-2016/>

¹⁷⁴ US Code, Title 26-Internal Revenue Code § 164: Taxes, (5) (C), <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleA/chapter1/subchapterB/part6&edition=prelim>

¹⁷⁵ Rita de la Feria and Richard Krever: Ending Vat Exemptions: Towards A Post-Modern Vat, 2013 σελ. 3

καθεστώς, υπόκεινται στις ρυθμίσεις του αμερικανικού συντάγματος¹⁷⁶. Οπότε, οι επιχειρήσεις οφείλουν να συμμορφώνονται τόσο στους πολιτειακούς φορολογικούς νόμους όσο και στις επιταγές του συντάγματος. Ο φόρος επιβάλλεται από μία πολιτεία μόνο σε συναλλαγές που γίνονται εντός της επικράτειάς της, εκτός και αν η επιχείρηση έχει φυσική παρουσία και σε άλλη πολιτεία όπως γραφεία, υπαλλήλους ή αντιπρόσωπο, οπότε οφείλει να επιβαρύνει με φόρο και τις συναλλαγές που πραγματοποιεί σε αυτήν¹⁷⁷. Συνεπώς, το κρίσιμο σημείο για την επιβολή του φόρου πωλήσεων σε διαπολιτειακές συναλλαγές είναι η επιχείρηση με έδρα σε μία πολιτεία, να διαθέτει και κάποιου είδους εγκατάσταση και στην άλλη πολιτεία.

Στο ηλεκτρονικό εμπόριο, όταν μια επιχείρηση πωλεί αγαθά μέσω του Διαδικτύου σε άλλη πολιτεία, στην οποία διαθέτει και φυσική παρουσία μέσω π.χ. ενός καταστήματος λιανικής, τότε οφείλει να χρεώσει τον φόρο πωλήσεων που ισχύει στην πολιτεία αυτή. Εντούτοις, στις περισσότερες περιπτώσεις των ηλεκτρονικών πωλήσεων οι επιχειρήσεις δε διατηρούν κάποια εγκατάσταση στην πολιτεία που πραγματοποιείται η πώληση¹⁷⁸.

Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση είχε αρχικά απαγορεύσει την επιβολή του φόρου στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες με στόχο να μην πληγεί το ηλεκτρονικό εμπόριο¹⁷⁹. Όμως, οι πολιτείες διατήρησαν τη δυνατότητα να επιβάλλουν φόρους επί των πωλήσεων στις ηλεκτρονικές συναλλαγές που πραγματοποιούσαν τοπικές επιχειρήσεις μέσω του Διαδικτύου στην τοπική αγορά, καθώς επίσης και στις συναλλαγές που πραγματοποιούσαν επίσης οι τοπικές επιχειρήσεις σε άλλες πολιτείες μέσω αντιπροσώπων. Ωστόσο, δεν μπορούσαν να φορολογηθούν οι λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιούνταν εντός της επικράτειας μιας πολιτείας, από πωλητές που δεν ήταν εγκατεστημένοι ή δεν είχαν φυσική παρουσία (υποκατάστημα ή εμπορικό

¹⁷⁶ Άρθρο 1 εδάφιο 8 του Συντάγματος των Η.Π.Α., https://www.law.cornell.edu/wex/commerce_clause

¹⁷⁷ United States Sales Tax: <http://www.lowtax.net/us-tax-guide/sales-tax/introduction.html>

¹⁷⁸ <http://www.lowtax.net/us-tax-guide/sales-tax/sales-on-the-internet.html>

¹⁷⁹ Jeffrey M. Stupak: The Internet Tax Freedom Act In Brief, 2016, σελ. 6.

αντιπρόσωπο) στο εσωτερικό της πολιτείας¹⁸⁰. Αυτό το γεγονός οδηγούσε σε μεγάλη απώλεια φορολογικών εσόδων¹⁸¹.

Για την αποφυγή αυτής της απώλειας φορολογικών εσόδων, θεσπίστηκε η συμφωνία SSUTA (Streamlined Sales and Use Tax Agreement), η οποία αποτελεί μία πολύ-πολιτειακή προσπάθεια που στοχεύει στην απλοποίηση και τον εκσυγχρονισμό της εφαρμογής του φόρου πωλήσεων από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να μειωθεί ουσιαστικά το φορτίο της φορολογικής συμμόρφωσης¹⁸². Η συμφωνία τέθηκε σε ισχύ την 01/01/2005 και με αυτήν ουσιαστικά επιτρέπεται στις πολιτείες που την αποδέχονται, να επιβαρύνουν με τον φόρο πωλήσεων τις πωλήσεις που γίνονται στην επικράτειά τους από άλλες πολιτείες¹⁸³. Κάθε πολιτεία που αποδέχεται τη συμφωνία (μέλος), υπό την προϋπόθεση ότι έχουν υποβάλει αίτηση άλλες 10 πολιτείες (που περιλαμβάνουν τουλάχιστον 20% του συνολικού πληθυσμού όλων των πολιτειών των Η.Π.Α. και οι οποίες επιβάλλουν φόρο επί των πωλήσεων) για να γίνουν και έχουν γίνει κράτη-μέλη, εξουσιοδοτείται να απαιτήσει από όλες τις εκτός πολιτείας επιχειρήσεις που πραγματοποιούν πωλήσεις σε πολίτες της, να επιβάλλουν φόρο επί των πωλήσεων και να τον αποδώσουν. Επίσης, ορίζει ότι κάθε μέλος της συμφωνίας οφείλει να συνεργαστεί με τα υπόλοιπα μέλη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης όταν μια ξένη χώρα επιβάλει επίσης φόρο συναλλαγής σε ένα ψηφιακό αγαθό ή υπηρεσία¹⁸⁴. Κάθε μέλος συμμετέχει στη συμφωνία SSUTA μέσω εγγραφής σε ένα online φορολογικό σύστημα. Μία επιχείρηση που επιθυμεί να δραστηριοποιηθεί σε πολιτείες μέλη της συμφωνίας πρέπει να εγγραφεί, μέσω του συστήματος, σε κάθε ένα από τα μέλη αυτά¹⁸⁵.

¹⁸⁰ <http://www.lowtax.net/us-tax-guide/sales-tax/sales-on-the-internet.html>

¹⁸¹ Steven Maguire: State Taxation of Internet Transactions, Congressional Research Service, 2013, σελ. 17.

¹⁸² <http://dor.wa.gov/Content/FindTaxesAndRates/RetailSalesTax/DestinationBased/DepartmentStreamLineFAQ.aspx>

¹⁸³ Streamlined Sales And Use Tax Agreement Adopted November 12, 2002 and amended through December 16, 2016, <http://www.streamlinedsalestax.org/uploads/downloads/Archive/SSUTA/SSUTA%20As%20Amended%2012-16-16.pdf>

¹⁸⁴ Main Street Fairness Act: Grants the consent of Congress to the Streamlined Sales and Use Tax Agreement (Agreement), the multistate agreement on sales and use tax collection and administration adopted on November 12, 2002. <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/1452/all-info>

¹⁸⁵ Streamlined Sales And Use Tax Agreement, Section 303: Seller Registration

Στα πλαίσια της συμφωνίας SSUTA, επιτρέπεται σε μία πολιτεία που δεν είναι μέλος της, να συλλέξει φόρο επί των πωλήσεων, εάν υιοθετεί και εφαρμόζει τις ελάχιστες απαιτήσεις αυτού του νόμου. Ορίζεται ότι τέτοια φορολογική δικαιοδοσία δεν μπορεί να ξεκινήσει νωρίτερα από έξι μήνες προτού η εν λόγω πολιτεία:

- θεσπίσει τη νομοθεσία για να συγκεκριμενοποιήσει το φόρο ή τους φόρους που θα εφαρμόσει,
- διευκρινίσει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που θα απαλλαχθούν,
- ορίσει μια διοικητική υπηρεσία που θα είναι αρμόδια για τη διαχείριση του φόρου,
- θεσπίσει έναν ομοιόμορφο κανόνα για τη διαχείριση των πωλήσεων από απόσταση,
- παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες που θα υποδεικνύουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που φορολογούνται και αυτά που απαλλάσσονται από το φόρο,
- παρέχει δωρεάν στους εκτός της πολιτείας πωλητές, λογισμικό που υπολογίζει τον επιβαλλόμενο φόρο επί των πωλήσεων, αρχειοθετεί τις επιστροφές φόρου προς τις δικαιούχες πολιτείες και ενημερώνει τις αλλαγές φορολογικού συντελεστή,
- απαλλάσσει τους απομακρυσμένους πωλητές και τους πιστοποιημένους προμηθευτές λογισμικού, από την ευθύνη για την ανακριβή συλλογή, την αποστολή, ή τη μη συλλογή του φόρου πωλήσεων και
- παρέχει στις επιχειρήσεις, εντός 90 ημερών, ενημέρωση για τυχούσα αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.¹⁸⁶

Τελικά, αυτό που επιδιώκεται στις Η.Π.Α. με την συμφωνία SSUTA, είναι να τεθούν κάτω από τους ίδιους όρους ανταγωνισμού και να λειτουργούν με τους ίδιους κανόνες, τόσο οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο

¹⁸⁶ S.743 - Marketplace Fairness Act of 2013 - <https://www.congress.gov/bill/113th-congress/senate-bill/743>

παραδοσιακό εμπόριο όσο και αυτές που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

5.9 Τι ισχύει στην Αυστραλία

Στην Αυστραλία ως έμμεσος φόρος στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, εφαρμόζεται ο φόρος αγαθών & πωλήσεων (Goods & Sales Tax - GST) με ποσοστό 10%¹⁸⁷. Ο φόρος επιβάλλεται μόνο σε πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας. Οι Αυστραλοί καταναλωτές μπορούν να αγοράσουν προϊόντα μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου από εξωχώριες επιχειρήσεις, χωρίς να επιβαρυνθούν με φόρο GST, με την προϋπόθεση ότι κάθε αγορά είναι μέχρι 1.000 AUS\$¹⁸⁸.

Ωστόσο, τα παραπάνω θα πάνε να ισχύουν από την 1η Ιουλίου 2017, καθώς πρόκειται να τεθεί σε εφαρμογή ο ίδιος φόρος ύψους 10% και στις πωλήσεις ηλεκτρονικών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ξένες επιχειρήσεις μη εγκατεστημένες σε αυτήν προς τους καταναλωτές της χώρας. Σε αυτές τις υπηρεσίες περιλαμβάνονται: αναμετάδοση σε συνεχή ροή (streaming) ήχου και εικόνας, μουσικής και παιχνιδιών, ηλεκτρονικά βιβλία (e-books), μεταφόρτωση (download) λογισμικού, συνδρομές σε ιστοσελίδες π.χ. ειδήσεων, εφαρμογές κινητού τηλεφώνου και εξ αποστάσεως εκπαίδευση σε απ' ευθείας σύνδεση (online)¹⁸⁹.

Με αυτόν τον τρόπο οι αυστραλιανές φορολογικές αρχές θα εναρμονιστούν με πολλές άλλες φορολογικές υπηρεσίες ανά τον κόσμο, με σκοπό να εξασφαλίσουν το μερίδιο φορολογικών εσόδων που τους αναλογεί από τις διασυνοριακές συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου.

Η επέκταση του φόρου στους μη εγκατεστημένους στην Αυστραλία παρόχους ηλεκτρονικών υπηρεσιών, θα απαιτήσει από αυτούς να εγγραφούν στους φορολογικούς κατάλογος του αυστραλιανού φορολογικού γραφείου (ATO) μόλις υπερβούν το κατώτατο όριο εγγραφής των 75.000 AUS \$ κατά έτος.

¹⁸⁷ <http://www.vatlive.com/country-guides/oceania/australia/australian-gst-compliance-and-rates/?referrer=https://www.google.gr/&lastReferrer=www.vatlive.com>

¹⁸⁸ <http://www.vatlive.com/vat-news/australia-levies-10-gst-on-foreign-e-commerce/>

¹⁸⁹ <https://www.ecommerceworldwide.com/expert-insights/expert-insights/australia-extends-tax-to-foreign-ecommerce>

Στη συνέχεια, οι εγγεγραμμένες επιχειρήσεις θα υποχρεωθούν να υποβάλουν τριμηνιαίες δηλώσεις με τις συνολικές πωλήσεις που πραγματοποίησαν και τον φόρο που οφείλουν να αποδώσουν¹⁹⁰.

5.10 Άλλες χώρες

5.10.1 Ιαπωνία

Στην Ιαπωνία από την 1η Οκτωβρίου 2015, τέθηκε σε εφαρμογή για πρώτη φορά η επιβολή του ιαπωνικού φόρου κατανάλωσης (Japanese Consumption Tax - "JCT") με ποσοστό 8%, επί των ηλεκτρονικών υπηρεσιών που παρέχουν οι μη-ιαπωνικές επιχειρήσεις προς τους Ιάπωνες καταναλωτές.

Ο ιαπωνικός φόρος κατανάλωσης επιφέρει μια μεταστροφή από την φορολόγηση με βάση την αρχή προέλευσης, στην αρχή προορισμού για τις B2C ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες. Πλέον, οι αλλοδαποί προμηθευτές είναι υποχρεωμένοι να εγγράφονται στην ιαπωνική φορολογική αρχή μέσω αντιπροσώπων ή με εγκαθίδρυση γραφείων στην Ιαπωνία («παράκτιο επιχειρησιακό πρόσωπο»¹⁹¹), και να χρεώνουν τον εν λόγω φόρο, όπως ισχύει και για τις ιαπωνικές επιχειρήσεις. Προβλέπεται ένα κατώτατο ετήσιο όριο αξίας ηλεκτρονικών υπηρεσιών για την εγγραφή στο ιαπωνικό φορολογικό μητρώο, έτσι ώστε να απαλλάσσονται οι μικρές επιχειρήσεις από την εγγραφή και την επιβάρυνση των υπηρεσιών τους με τον φόρο κατανάλωσης. Το κατώτατο όριο είναι τα 10 εκατομμύρια Γιεν¹⁹². Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες που υπόκεινται στον φόρο περιλαμβάνουν τα ηλεκτρονικά βιβλία (e-books), μεταφόρτωση εφαρμογών (app downloading), μεταφόρτωση ή αναμετάδοση σε συνεχή ροή (streaming) ήχου και εικόνας, μουσικής και παιχνιδιών, συνδρομές μελών σε ιστοσελίδες και αυτοματοποιημένα έργα τέχνης (Labelling). Όπως στον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α., ο νέος ιαπωνικός φόρος κατανάλωσης έχει επίδραση μόνο

¹⁹⁰ <https://www.ecommerceworldwide.com/expert-insights/expert-insights/australia-extends-tax-to-foreign-ecommerce>

¹⁹¹ «offshore business person»

¹⁹² <https://www2.deloitte.com/jp/en/pages/tax/articles/int/japan-inbound-tax-alert-june-2015-no13.html>

στις B2C ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες¹⁹³. Στην περίπτωση παροχής ψηφιακών υπηρεσιών από αλλοδαπές σε ιαπωνικές επιχειρήσεις (B2B), ισχύει η αρχή της αντιστροφής φορολόγησης¹⁹⁴.

5.10.2 Νότια Κορέα

Στην νοτιοκορεατική φορολογική αναθεώρηση του 2014 θεσπίστηκε μία σειρά αλλαγών στο καθεστώς Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας πλέον την επιβολή του φόρου στην ηλεκτρονική μεταφόρτωση εφαρμογών¹⁹⁵ (app downloading) αλλοδαπών επιχειρήσεων από εγχώριους καταναλωτές, με στόχο να μετριάσει την αποφυγή του φόρου που πετύχαιναν οι επιχειρήσεις που δεν ήταν εγκατεστημένες στη χώρα, να επιτυγχάνεται ισονομία με τους τοπικούς παρόχους αντίστοιχων εφαρμογών και να επεκταθεί η φορολογική βάση. Το ποσοστό Φ.Π.Α. ορίστηκε σε 10% και η εφαρμογή του ξεκίνησε από την 1η Ιουλίου 2015¹⁹⁶.

5.10.3 Κίνα¹⁹⁷

Η Κίνα είναι μία χώρα με έντονη δραστηριότητα και με μεγάλο μερίδιο, λόγω του πληθυσμού της, στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Ωστόσο, δεν έχει υιοθετήσει την «αρχή προορισμού» σύμφωνα με τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.. Οι κινεζικοί νόμοι Φ.Π.Α. αντιμετωπίζουν με τον ίδιο τρόπο τόσο τις B2B όσο και τις B2C διασυνοριακές παροχές υπηρεσιών και άυλων αγαθών. Υφίσταται επιβολή Φ.Π.Α. στην παροχή υπηρεσίας για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας εάν, είτε ο προμηθευτής είτε ο παραλήπτης είναι μέσα στην Κίνα, εκτός κι αν οι υπηρεσίες που παρέχει μία επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός Κίνας, καταναλώνονται εντελώς έξω από την Κίνα. Η Κίνα δεν έχει συγκεκριμένους

¹⁹³ <https://www.taxamo.com/blog/japanese-ecommerce-eservices-tax/>

¹⁹⁴ <http://www.vatlive.com/vat-news/japan-consumption-tax-foreign-e-services-consumers/?referrer=https://www.google.gr/&lastReferrer=www.vatlive.com>

¹⁹⁵ Όπως το “App Store” της Apple και το “Play Store” της Google

¹⁹⁶ <http://www.vatlive.com/vat-news/south-korea-targets-google-apple-apps-vat/?referrer=https://www.google.gr/&lastReferrer=www.vatlive.com>

¹⁹⁷ https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Publications/2016/05/Global_VAT_Guide_2016.pdf

φορολογικούς κανόνες για τη διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών ψηφιακού περιεχομένου και οι αρμόδιες φορολογικές αρχές, τις αντιμετωπίζουν φορολογικά όπως και την παροχή δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Η Κίνα επιτρέπει τις απαλλαγές Φ.Π.Α. ή χορηγεί επιστροφές Φ.Π.Α., στην εξαγωγή ορισμένων άυλων προϊόντων, υπό προϋποθέσεις. Για την εισαγωγή άυλων προϊόντων, οι κινεζικοί φορολογικοί νόμοι απαιτούν από τους κινεζικούς εισαγωγείς (παραλήπτες των άυλων προϊόντων) να παρακρατούν το Φ.Π.Α. από τις πληρωμές και να τον αποδίδουν στις τοπικές φορολογικές αρχές. Στην πράξη όμως, οι ανωτέρω κανόνες δεν επιβάλλονται αυστηρά στους μεμονωμένους εισαγωγείς λόγω των διοικητικών δυσκολιών, π.χ. όταν πρόκειται για τεράστιου όγκου αλλά μικρής αξίας συναλλαγών.

5.11 Συμπεράσματα του παρόντος κεφαλαίου

Στον παρόν κεφάλαιο εξετάστηκε ο τρόπος εφαρμογής και επιβολής των έμμεσων φόρων στις πωλήσεις ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μέσω του διαδικτύου, ιδιαίτερα στις δύο μεγαλύτερες αγορές ηλεκτρονικού εμπορίου, την Ευρωπαϊκή Ένωση και τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, καθώς επίσης και σε άλλες τεχνολογικά αναπτυγμένες χώρες όπως την Αυστραλία, την Ιαπωνία, την Νότιο Κορέα και την Κίνα. Διαπιστώνεται ότι όλες οι παραπάνω χώρες, ακόμη και αυτές που μέχρι πρόσφατα δεν επέβαλαν φόρους κατανάλωσης στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου, έχουν ήδη αναγνωρίσει το πρόβλημα της απώλειας φορολογικών εσόδων από τη μη επιβολή έμμεσων φόρων, ιδίως στο άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, και πλέον, άλλες νωρίτερα άλλες αργότερα έχουν στραφεί προς τη φορολόγηση τέτοιου είδους συναλλαγών. Οι χώρες που αντιμετώπισαν και αναγνώρισαν πρώτες το πρόβλημα, και προσπάθησαν να θέσουν ορισμένους κανόνες για την επίλυσή του, ήταν οι χώρες της Ε.Ε. και οι Η.Π.Α., αυτές δηλαδή που συνέβαλλαν κατ' αρχήν στην ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ωστόσο, κάθε χώρα είχε διαφορετικό τρόπο προσέγγισης και αντιμετώπισης του προβλήματος.

Η Ε.Ε. με την επιβολή του Φ.Π.Α. προσπάθησε εξ αρχής να λύσει το ζήτημα συνολικά, για όλα τα κράτη-μέλη, χωρίς να επιτρέπει σε αυτά να αποκλίνουν και να εφαρμόζουν διαφορετικές φορολογικές πολιτικές σε τοπικό επίπεδο, παρά μόνο όσον αφορά στον καθορισμό του επιβαλλόμενου ποσοστού φόρου. Η Ε.Ε. δεν μένει στατική στην αντιμετώπιση του προβλήματος, αλλά, μέσα από συνεχείς κοινές προσπάθειες και διαβουλεύσεις μεταξύ των κρατών-μελών, εξελίσσει τις πολιτικές της, με σκοπό αφ' ενός να καλύψει φορολογικά τον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, σεβόμενη τον ιδιαίτερο χαρακτήρα του, και αφ' ετέρου να μην το θέσει σε εύνοια αλλά ούτε και σε δυσμένεια έναντι των άλλων μορφών εμπορίου. Προς αυτήν την κατεύθυνση είναι και η φορολόγηση πλέον των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, στον τόπο όπου οι υπηρεσίες αυτές καταναλώνονται.

Οι Η.Π.Α. από την άλλη μεριά, σε ομοσπονδιακό επίπεδο, δεν θέλησαν να φορολογήσουν το ηλεκτρονικό εμπόριο προκειμένου να μην εμποδίσουν την ανάπτυξη του. Όμως κάθε πολιτεία διατηρούσε το δικαίωμα να επιβάλλει φόρους κατανάλωσης σε ηλεκτρονικές συναλλαγές που λάμβαναν χώρα στο εσωτερικό τους. Όταν όμως διαφάνηκε η μεγάλη απώλεια εσόδων από τη μη φορολόγηση των διαπολιτειακών ηλεκτρονικών συναλλαγών, αλλά και η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων, τότε οι πολιτείες αντιλήφθηκαν ότι έπρεπε να συνεργαστούν και να έχουν μία συλλογική αντιμετώπιση του προβλήματος. Για αυτόν τον λόγο, θεσπίστηκε η συμφωνία SSUTA που δίνει τη δυνατότητα στις πολιτείες που είτε την έχουν αποδεχθεί ρητά είτε εφαρμόζουν τους όρους της παρόλο που δεν έχουν δεσμευτεί από ρητή αποδοχή της, να επιβάλλουν φόρο κατανάλωσης και στις διαπολιτειακές αγορές ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών.

Την λογική των δύο μεγάλων «παικτών» στο ηλεκτρονικό εμπόριο ακολουθούν σταδιακά τα τελευταία χρόνια και οι υπόλοιπες χώρες, οι οποίες έχουν εφαρμόσει ή θα εφαρμόσουν φόρους κατανάλωσης στις αγορές ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών που γίνεται εντός της επικράτειάς τους από αλλοδαπούς πωλητές.

Ωστόσο, όλα τα παραπάνω αποτελούν μονομερείς ενέργειες της κάθε χώρας ξεχωριστά, που προσβλέπουν κυρίως σε αύξηση των φορολογικών τους εσόδων και σε βελτίωση της θέσης των τοπικών τους επιχειρήσεων έναντι των εξωχώριων επιχειρήσεων, και όχι τόσο μία οργανωμένη συλλογική προσπάθεια από όλες τις χώρες για την αντιμετώπιση των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που παρατηρούνται σε παγκόσμια κλίμακα.

Κεφάλαιο 6

Λύσεις που έχουν προταθεί για την αντιμετώπιση του προβλήματος

Ανά περιόδους έχουν γίνει προσπάθειες σε θεωρητικό περισσότερο επίπεδο και έχουν διατυπωθεί απόψεις, προκειμένου να υπάρξει μία φορολογική πολιτική που θα μπορούσε να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της φορολόγησης άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου σε διεθνές επίπεδο. Ορισμένες από τις σημαντικότερες είναι ο φόρος στην κατανάλωση των πληροφορικών μονάδων(bits) «Bit tax», η πρόταση της κυβέρνησης Κλίντον, η προσπάθεια εκ μέρους του Ο.Ο.Σ.Α. και των χωρών του G20 για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Tax Base Erosion and Profit Shifting) γνωστό και ως δράση BEPS, καθώς και η ιδέα για τη δημιουργία ενός Παγκόσμιου Φορολογικού Οργανισμού.

6.1 Bit tax

Ο όρος «Bit tax» εισήχθη σαν έννοια στις 12 Αυγούστου 1996, μέσω μίας μελέτης του προέδρου της Ομάδας Εμπειρογνομώνων Υψηλού Επιπέδου που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με τίτλο «The "BIT TAX": the case for further research». Η ιδέα ήταν να αντικατασταθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), με έναν φόρο που θα επιβαλλόταν, ως ποσοστό, στον όγκο των ψηφιακών πληροφοριών που μεταδίδονται ηλεκτρονικά, καθώς είναι δύσκολο να εκτιμηθεί η προστιθέμενη αξία που δημιουργούν οι ψηφιακές πληροφορίες. Ο αριθμός bits που μεταδίδονται κάθε φορά θεωρήθηκε ως η αντιπροσωπευτικότερη μονάδα που μπορεί να παρέχει μια ένδειξη του όγκου μετάδοσης των πληροφοριών, από ότι ο χρόνος που απαιτείται ή η απόσταση που καλύπτεται για τη μετάδοση των πληροφοριών ή την επικοινωνία. Ο συντάκτης της μελέτης θεώρησε ότι ο φόρος αυτός θα μπορούσε να βοηθήσει να

μειωθεί ο όγκος των άχρηστων πληροφοριών που κυκλοφορούν στο Διαδίκτυο. Επίσης, πρότεινε τα έσοδα από το φόρο να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση ενός Εθνικού Συστήματος Ασφαλείας στην Ευρώπη, όπως ακόμη και να χορηγηθεί σαν αντιστάθμισμα των οικονομικών απωλειών που υφίστανται οι δικαιούχοι των πνευματικών δικαιωμάτων, π.χ. μουσικοί, συγγραφείς, κινηματογραφικοί παραγωγοί κ.α., από την παράνομη διακίνηση των έργων τους στο Διαδίκτυο¹⁹⁸. Σε ανάλογο ύφος κινήθηκε και η πρόταση του Cordell το 1997¹⁹⁹. Στην ουσία με τον Bit tax προτείνεται η φορολόγηση με συγκεκριμένο ποσοστιαίο συντελεστή, κάθε ενός ψηφιακού τμήματος πληροφορίας που κυκλοφορεί στο Διαδίκτυο.

Ωστόσο, για να είναι αποτελεσματικός ο Bit tax, θα έπρεπε να εφαρμοστεί από όλες τις χώρες σε παγκόσμιο επίπεδο, προκειμένου να αποκλειστεί η περίπτωση της στρέβλωσης του ανταγωνισμού που θα μπορούσε να συμβεί εάν κάποιες επιχειρήσεις εγκαθιστούσαν server σε χώρες όπου δεν εφαρμόζεται ο φόρος. Επιπλέον, φαντάζει ως άδικος φόρος καθώς εκτός από την επιχειρηματική δραστηριότητα θα επιβάρυνε και την ανταλλαγή δεδομένων μεταξύ ιδιωτών που δεν αποβλέπουν σε κέρδος, όπως η αποστολή φωτογραφιών μεταξύ φίλων. Ένα άλλο μειονέκτημα που παρουσιάζει ο φόρος είναι ότι λαμβάνει υπ' όψιν μόνο τον όγκο των δεδομένων και όχι την πραγματική αξία του ψηφιακού προϊόντος, καθώς ο μεγάλος όγκος ενός αρχείου δεν συνεπάγεται απαραίτητα και μεγάλη εμπορική αξία του αρχείου. Επιπλέον, ένα μεγάλου όγκου αρχείο θα μπορούσε να μειωθεί μέσω προγραμμάτων συμπίεσης αρχείων, με αποτέλεσμα ένας αγοραστής συμπιεσμένου αρχείου να επιβαρυνθεί λιγότερο από κάποιον άλλο που αγοράζει το ίδιο αρχείο αποσυμπιεσμένο.

Για τους παραπάνω λόγους δεν βρήκε τελικά πρακτική εφαρμογή ο Bit tax.

¹⁹⁸ <http://merlin.obs.coe.int/iris/1996/9/article6.en.html>

¹⁹⁹ Arthur J. Cordell: Taxing the Internet - the Proposal for a Bit Tax, 1997

6.2 Η πρόταση της κυβέρνησης Κλίντον

Το 1996 το υπουργείο Οικονομικών της κυβέρνησης Κλίντον²⁰⁰ είχε θέσει μία εναλλακτική πρόταση για τη φορολόγηση των συναλλαγών ηλεκτρονικού σε σχέση με τον ευρωπαϊκό Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με αυτήν την πρόταση, οι πληρωμές των ηλεκτρονικών συναλλαγών θα πραγματοποιούνταν με τη χρήση ψηφιακών καρτών που θα αγοράζονταν μέσω των τραπεζών, κάτι αντίστοιχο θα λέγαμε με τις προπληρωμένες κάρτες. Οι κάρτες αυτές ονομάστηκαν «έξυπνες κάρτες», ή «e-κάρτες»²⁰¹. Ωστόσο, σε αντίθεση με τις προπληρωμένες κάρτες, με την αγορά των έξυπνων καρτών θα παρακρατούνταν άμεσα και ο αναλογών φόρος κατανάλωσης, σύμφωνα με το ποσοστό που θα ίσχυε στον τόπο όπου θα αγόραζαν οι καταναλωτές την κάρτα, με το εισπραχθέν ποσό φόρου στη συνέχεια να μεταβιβάζεται στην αρμόδια φορολογική αρχή. Συνεπώς, ο φόρος θα υπολογιζόταν βάσει του τόπου κατανάλωσης (αρχή του προορισμού), ενώ με την πώληση της κάρτας θα υπήρχε άμεση είσπραξη του φόρου, γεγονός που συνεπάγεται άμεσο όφελος για την εκάστοτε πολιτεία, σε αντίθεση με τον Φ.Π.Α., όπου η είσπραξη πραγματοποιείται αφού μεσολαβήσει ένα διάστημα ορισμένων μηνών.

Πέρα από την άμεση είσπραξη φορολογικών εσόδων, η εν λόγω πρόταση εμφανίζει επίσης το πλεονέκτημα ότι ο φόρος δεν επιβαρύνει άμεσα το ίδιο το προϊόν όπως ο Φ.Π.Α., αλλά και ούτε επιβαρύνει τη διαδικτυακή δραστηριότητα συνολικά όπως ο Bit tax. Με φόρο τελικά θα επιβαρυνθούν μόνο όσοι επιθυμούν να πραγματοποιήσουν μία ηλεκτρονική αγορά. Επιπλέον, η επιβολή του φόρου σύμφωνα με τον τόπο όπου καταναλώνεται το προϊόν, θα μπορούσε να ευνοήσει και τις αναπτυσσόμενες χώρες, καθώς θα απέφερε και σε αυτές φορολογικά έσοδα.

Από την άλλη μεριά, δεν ήταν βέβαιο κατά πόσο θα μπορούσε να επιτευχθεί η πλήρης ασφάλεια των καρτών και ο αποκλεισμός των φαινομένων υποκλοπής των στοιχείων τους και απάτης, ούτως ώστε οι καταναλωτές να

²⁰⁰ Department of the Treasury: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Νοέμβριος 1996

²⁰¹ Clayton W. Chan: Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, 2000, σελ. 22.

μπορούν να τις χρησιμοποιήσουν χωρίς φόβο. Όμως, η κύρια ανησυχία σχετικά με τον προτεινόμενο φόρο ήταν ότι, τελικά ίσως να οδηγούσε σε συρρίκνωση του ηλεκτρονικού εμπορίου που την εποχή της διατύπωσης της πρότασης ακόμη αναπτυσσόταν, καθώς οι καταναλωτές θα υφίστανται άμεσα την απώλεια των χρημάτων τους και έτσι προκειμένου να αποφύγουν το φόρο θα προτιμούσαν τους παραδοσιακούς τρόπους εμπορικών συναλλαγών.

Τελικά τα μειονεκτήματα της εν λόγω πρότασης υπερίσχυαν των πλεονεκτημάτων που προσέφερε, με αποτέλεσμα να μην βρει εφαρμογή.

6.3 Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών (Tax Base Erosion and Profit Shifting «BEPS»)

Η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μετατόπιση των κερδών (BEPS) αναφέρεται στις ενέργειες των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παγκόσμια οικονομία να φοροδιαφύγουν, εκμεταλλευόμενες τα νομικά κενά στους φορολογικούς κανόνες, μετατοπίζοντας τεχνητά τα κέρδη τους σε χώρες με χαμηλή ή και καθόλου φορολογία²⁰². Σε αυτό συνετέλεσε το γεγονός ότι ενώ ο τρόπος διεξαγωγής των εμπορικών συναλλαγών έχει αλλάξει δραματικά τα τελευταία χρόνια, μέσω της παγκοσμιοποίησης του εμπορίου και των αυξημένων διασυνοριακών συναλλαγών, το διεθνές φορολογικό πλαίσιο, το οποίο σχεδιάστηκε περισσότερο από έναν αιώνα πριν, δεν έχει εξελιχθεί για να μπορέσει να ανταποκριθεί στις νέες προκλήσεις. Οι αδυναμίες των ισχυόντων φορολογικών κανόνων είναι που δημιουργούν τις ευκαιρίες για φοροδιαφυγή²⁰³.

Πάνω από 100 χώρες, με κύριες εκφράστριες των προσπάθειών τις χώρες του G20 και του Ο.Ο.Σ.Α., συνεργάζονται για να βρουν τα κατάλληλα μέτρα που πρέπει να εφαρμόσουν, προκειμένου να αντιμετωπίσουν και να αποτρέψουν αυτό το φαινόμενο. Από τη συνεργασία αυτή προέκυψε, τον Οκτώβριο του 2015, ένα πακέτο 15 δράσεων για τη μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού συστήματος προκειμένου να αντιμετωπιστεί αυτού του είδους η

²⁰² <http://www.oecd.org/tax/beps/>

²⁰³ OECD/G20: BEPS - Explanatory Statement, 2015

φοροδιαφυγή²⁰⁴. Απώτερος στόχος αυτής της προσπάθειας είναι να διασφαλιστεί ότι τα κέρδη θα φορολογηθούν στον τόπο όπου λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές δραστηριότητες που παράγουν τα κέρδη και όπου δημιουργείται αξία²⁰⁵.

Σχετική με την αντιμετώπιση των δυνατοτήτων φοροδιαφυγής μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου, είναι η με αριθμό 1 δράση²⁰⁶.

6.3.1 Άμεση φορολογία

Σύμφωνα με την με αριθμό 1 δράση BEPS, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οι κύριες πολιτικές προκλήσεις που δημιουργεί η ψηφιακή οικονομία εμπίπτουν σε τρεις ευρείες κατηγορίες²⁰⁷:

- Δεσμός(Nexus): Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία μπορεί να αντιμετωπίσει τη δραστηριότητα επιχειρήσεων σε άλλες χώρες, στις οποίες δεν έχουν φυσική παρουσία π.χ. μέσω ενός γραφείου, αλλά δραστηριοποιούνται με ηλεκτρονικό τρόπο εκμεταλλευόμενες τις τεχνολογικές δυνατότητες που τους παρέχει το διαδίκτυο. Εάν δηλαδή η ψηφιακή παρουσία μιας επιχείρησης σε μία χώρα μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση και ως τέτοια να φορολογηθεί στη χώρα αυτή²⁰⁸.
- Δεδομένα(Data): Μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου, τα ψηφιακά δεδομένα και οι πληροφορίες γίνονται τελικά το αντικείμενο του εμπορίου, αποκτώντας στην ουσία εμπορική αξία. Το ζήτημα που προκύπτει είναι ο τρόπος υπολογισμού της επιπλέον (προστιθέμενης) αξίας που αποκτούν τα δεδομένα μέσω της δημιουργίας και χρήσης ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών και πως θα αντιμετωπιστούν από φορολογικής άποψης. Σε αυτήν την περίπτωση εντάσσεται και η συλλογή

²⁰⁴ <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

²⁰⁵ <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>

²⁰⁶ Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

²⁰⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report § 248

²⁰⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report § 256

δεδομένων, ακόμη και προσωπικών (π.χ. cookies), από επιχειρήσεις, οι οποίες στη συνέχεια μπορούν να τις χρησιμοποιούν οι ίδιες ή να τις διαθέτουν σε άλλες έναντι αμοιβής²⁰⁹.

- Χαρακτηρισμός(Characterisation): Η ανάπτυξη νέων ψηφιακών προϊόντων ή μέσων παροχής υπηρεσιών δημιουργεί αβεβαιότητα σε σχέση με τον κατάλληλο χαρακτηρισμό των πληρωμών που γίνονται για την αγορά ψηφιακών υπηρεσιών, ιδιαίτερα σε ότι αφορά στο cloud computing, και τον τρόπο που αυτές πρέπει να φορολογηθούν. Πιο συγκεκριμένα, το πρόβλημα που προκύπτει είναι εάν το αντίτιμο που εισπράττει μία επιχείρηση, η οποία δραστηριοποιείται στο cloud computing, για την ενοικίαση χώρου σε έναν server θα πρέπει να χαρακτηριστεί για την ιδιοκτήτρια του server ως εισόδημα από πώληση αγαθών, ως εισόδημα από παροχή τεχνικών υπηρεσιών ή ως εισόδημα από ενοίκια. Το πρόβλημα υφίσταται ιδιαίτερα στον χαρακτηρισμό του εν λόγω εισοδήματος στα πλαίσια των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης του εισοδήματος όταν κάθε χώρα το προσεγγίζει με διαφορετικό σκεπτικό²¹⁰.

Τα παραπάνω ζητήματα θέτουν τον προβληματισμό κατά πόσο η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία είναι κατάλληλη για να εφαρμοστεί στο ηλεκτρονικό εμπόριο και ιδίως εάν μπορούν να εφαρμοστούν οι αρχές του τόπου προέλευσης και της μόνιμης κατοικίας στη φορολόγηση του πραγματοποιούμενου εισοδήματος²¹¹. Αν και τα παραπάνω στοιχεία (δεσμός, δεδομένα και χαρακτήρας) είναι ευδιάκριτα μεταξύ τους, μπορούν ωστόσο να επικαλύψουν το ένα το άλλο. Παραδείγματος χάριν, η αγορά δεδομένων από μία ξένη επιχείρηση, μπορεί να προκαλέσει προβληματισμό σχετικά με το εάν πρέπει να θεωρηθεί ότι υπάρχει δεσμός της επιχείρησης στη χώρα που πραγματοποιείται η πώληση, και σε αυτή την περίπτωση, εάν και πώς το

²⁰⁹ OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 - 2015 Final Report § 263, 266.

²¹⁰ OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 - 2015 Final Report § 269.

²¹¹ OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 - 2015 Final Report § 249.

εισόδημα που παράγεται από την αγορά αυτών των στοιχείων πρέπει να αποδοθεί σε εκείνο τον δεσμό.

6.3.2 Προτεινόμενες λύσεις για την άμεση φορολογία

Προτάθηκαν τρεις επιλογές μεταρρύθμισης της άμεσης φορολογίας, οι οποίες είναι²¹²:

- ένας εταιρικός φόρος επί του καθαρού εισοδήματος που δημιουργείται από τις εξ αποστάσεως πωλήσεις ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών στους εγχώριους πελάτες από προμηθευτές, οι οποίοι δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Το εισόδημα αυτό φορολογείται βάσει των ισχυόντων εγχώριων νόμων (αρχή της πηγής προέλευσης του εισοδήματος ή/και της μόνιμης κατοικίας),
- ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εξ αποστάσεως πωλήσεις ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών στους εγχώριους πελάτες από προμηθευτές που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα, από τους οποίους συλλέγεται και αποδίδεται. Εμφανίζει κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τους έμμεσους φόρους, αλλά δεν ποικίλει ανάλογα με την τιμή πώλησης του προϊόντος. Αντ' αυτού μπορεί να επιβληθεί σε συγκεκριμένη βάση, όπως η μονάδα μέτρησης του βάρους ή ο όγκος των προϊόντων που πωλήθηκαν, και
- ένας παρακρατούμενος φόρος στα ακαθάριστα έσοδα από τις εξ αποστάσεως πωλήσεις ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών στους εγχώριους πελάτες από προμηθευτές που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Ο φόρος θα μπορούσε να εφαρμοστεί μόνο στις πωλήσεις σε τελικούς καταναλωτές ή θα μπορούσε επίσης να ισχύσει και για συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων, και θα μπορούσε να συλλεχθεί από τις επιχειρήσεις που μεσολαβούν για την πληρωμή των ψηφιακών αγορών (π.χ. paypal).

²¹² OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 - 2015 Final Report, Annex E 1

	Εταιρικός φόρος εισοδήματος	Ειδικός φόρος κατανάλωσης	Παρακρατούμενος φόρος
Είδος φόρου	Επί των καθαρών κερδών των εταιρειών	Επί της τελικής κατανάλωσης	Επί της τελικής κατανάλωσης
Φορολογική Βάση	Τα καθαρά κέρδη (ακαθάριστα – έξοδα)	Τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις σε πελάτες	Τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις σε πελάτες
Αρχή φορολόγησης	Μόνιμης κατοικίας (έδρα εταιρείας) ή/και πηγής εισοδήματος (τόπος οικονομικής δραστηριότητας)	Προορισμού (τόπος εγκατάστασης του πελάτη)	Προορισμού (τόπος εγκατάστασης του πελάτη)
Στόχος του φόρου	- εισόδημα που αποκτήθηκε εντός της χώρας που το φορολογεί ή - το παγκόσμιο εισόδημα	Οι αγορές των τελικών καταναλωτών	Οι αγορές των τελικών καταναλωτών

Πίνακας 3: Τρόπος επιβάρυνσης των φόρων

6.3.3 Έμμεση φορολογία

Στην έμμεση φορολογία η μεγαλύτερη πρόκληση που θέτει η ψηφιακή οικονομία στην παγκόσμια κοινότητα, είναι η αποτελεσματική συλλογή και είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και των άλλων έμμεσων φόρων, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου ιδιώτες καταναλωτές αγοράζουν αγαθά, υπηρεσίες και άυλα αγαθά από προμηθευτές του εξωτερικού (συναλλαγές B2C). Αυτό οφείλεται εν μέρει στην απουσία ενός αποτελεσματικού διεθνούς πλαισίου που μπορεί να εξασφαλίσει την είσπραξη του φόρου στον τόπο της κατανάλωσης των αγαθών και υπηρεσιών²¹³. Περισσότερο εστιάζεται στα θέματα του Φ.Π.Α. στην ψηφιακή οικονομία που έχουν σχέση με:

²¹³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report § 251

- i) τις εισαγωγές μικρής αξίας δεμάτων που προέρχονται από ηλεκτρονικές αγορές, οι οποίες στις περισσότερες χώρες απαλλάσσονται του φόρου και
- ii) την μεγάλη αύξηση της πώλησης άυλων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, ιδιαίτερα σε ιδιώτες καταναλωτές, επί των οποίων πολύ συχνά επιβάλλεται ένα πολύ μικρό ποσό του φόρου ή και καθόλου λόγω της πολυπλοκότητας που παρουσιάζει η επιβολή του φόρου σε τέτοιες συναλλαγές, καθώς αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τις διάφορες χώρες²¹⁴.

6.3.4 Προτεινόμενες λύσεις για την έμμεση φορολογία

Ως προτεινόμενες λύσεις για την επιβολή των έμμεσων φόρων στις B2C διασυνοριακές συναλλαγές, συνιστώνται οι παρακάτω οδηγίες:

- i) η φορολογική αρχή της συνήθους κατοικίας του καταναλωτή να έχει το δικαίωμα να επιβάλει το Φ.Π.Α. στην παροχή ψηφιακού προϊόντος,
- ii) ο ξένος προμηθευτής θα πρέπει να εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. της χώρας στην οποία πραγματοποιεί ηλεκτρονικές πωλήσεις, κάτω από ένα απλουστευμένο καθεστώς εγγραφής και συμμόρφωσης, και
- iii) ο ξένος προμηθευτής θα είναι υποχρεωμένος να χρεώσει και να συλλέξει το ποσοστό Φ.Π.Α. που ισχύει στη χώρα.

Αυτές οι οδηγίες αναγνωρίζουν ρητά ότι είναι απαραίτητο να ενισχυθεί η ικανότητα των φορολογικών αρχών να επιβάλουν τους φόρους, μέσα από την αύξηση της συνεργασία τους στον τομέα των έμμεσων φόρων, σε διεθνές επίπεδο. Ακόμη, συστήνουν ότι μία τέτοια συνεργασία μπορεί να ενισχυθεί μέσω της ανάπτυξης κοινών προτύπων και κανόνων για την ανταλλαγή πληροφοριών, η οποία θα είναι απλή, θα ελαχιστοποιεί τις δαπάνες των φορολογικών αρχών και των επιχειρήσεων περιορίζοντας την ποσότητα των δεδομένων που ανταλλάσσεται, και θα μπορεί να εφαρμοστεί σε σύντομο χρονικό πλαίσιο.

²¹⁴ OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 - 2015 Final Report § 310.

6.4 Δημιουργία ενός Παγκόσμιου Φορολογικού Ταμείου (Global Tax Fund) – Παγκόσμιος Φόρος Ηλεκτρονικού Εμπορίου (Global E-commerce Tax (GET))

Ο καθηγητής Rifat Azam διακρίνοντας τις δυσκολίες που παρουσιάζονται στην προσπάθεια των διαφόρων χωρών και των διεθνών οργανισμών να φορολογήσουν τις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου, διατύπωσε μία πρωτοποριακή πρόταση²¹⁵. Την επιβολή ενός Παγκόσμιου Φόρου στο Ηλεκτρονικό Εμπόριο (Global E-commerce Tax, «GET»).

Σύμφωνα με την πρόταση αυτή, θα θεσπιστεί ένας φόρος που θα επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα που αποκτούν οι επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, από τη δραστηριότητά τους στο διασυνοριακό ηλεκτρονικό εμπόριο. Αρμόδιος για την ομαλή λειτουργία και τη συλλογή του φόρου θα είναι ένας υπερεθνικός φορολογικός οργανισμός, ο οποίος θα δημιουργηθεί ύστερα από δεσμευτική συμφωνία όλων των χωρών, και θα ονομάζεται Παγκόσμιο Φορολογικό Ταμείο (Global Tax Fund). Πρόκειται δηλαδή για έναν άμεσο φόρο που θα έχει ως φορολογητέα βάση το καθαρό εισόδημα που δημιουργείται μόνο από τις διασυνοριακές ηλεκτρονικές συναλλαγές. Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου εντός των συνόρων μίας χώρας, θα εξακολουθήσουν να φορολογούνται σύμφωνα από τις εγχώριες φορολογικές αρχές.

Στόχος της επιβολής του παγκόσμιου φόρου θα είναι η χρηματοδότηση παγκοσμίων δημοσίων αγαθών, όπως η αντιμετώπιση της κλιματικής αλλαγής και του φαινομένου του θερμοκηπίου, η παγκόσμια οικονομική σταθερότητα, η βελτίωση των τηλεπικοινωνιακών και διαδικτυακών υποδομών, σε αντιστοιχία με τους εθνικούς φόρους που αποσκοπούν στη χρηματοδότηση εθνικών δημοσίων αγαθών. Με αυτόν τον τρόπο ξεπερνιούνται επίσης προβλήματα όπως η διπλή φορολόγηση ή η μη φορολόγηση των εισοδημάτων, ο καθορισμός του τόπου προέλευσης του εισοδήματος και του τόπου της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς πλέον θα φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημα των επιχειρήσεων από

²¹⁵ Rifat Azam: Global Taxation of Cross Border E-commerce, 2012, σελ. 663.

μία παγκόσμια φορολογική αρχή και θα είναι αδιάφορο που εδρεύουν οι επιχειρήσεις και που πραγματοποιούνται οι πωλήσεις. Οι κυβερνήσεις των χωρών, οι τραπεζικοί οργανισμοί που διαχειρίζονται τις πιστωτικές κάρτες και οι εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικών πληρωμών στο διαδίκτυο π.χ. Paypal, Paysafe, θα είναι υποχρεωμένες να παρέχουν κάθε πληροφορία στο Παγκόσμιο Φορολογικό Ταμείο, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι θα επιβάλλεται ο φόρος σε κάθε περίπτωση.

Η δυσκολία στην εφαρμογή της παραπάνω πρότασης εστιάζεται κυρίως στο κατά πόσο οι κυβερνήσεις από την πλευρά τους είναι διατεθειμένες να συνεργαστούν βάζοντας στην άκρη τα δικά τους συμφέροντα και να υποστούν μία απώλεια των φορολογικών τους εσόδων, προκειμένου να παρασχεθούν δημόσια αγαθά που θα ωφελούσαν ολόκληρη την παγκόσμια κοινωνία και όχι μόνο τους κατοίκους μίας χώρας.

6.5 Άλλες προτάσεις

Σε ακαδημαϊκό επίπεδο, έχουν διατυπωθεί και άλλες προτάσεις για να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Ο καθηγητής Reuven Avi-Yonah προτείνει την επιβολή ενός παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου, ο οποίος θα παρακρατείται από την φορολογική αρχή της χώρας όπου πραγματοποιείται η πώληση (αρχή του τόπου προέλευσης του εισοδήματος) και θα είναι στο ποσοστό του φόρου εταιρειών που ισχύει στη χώρα αυτή. Ο καθηγητής Richard Doernberg προτείνει επίσης έναν παρακρατούμενο φόρο που ομοιάζει αρκετά με την προσέγγιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, ωστόσο με αρκετά χαμηλότερο συντελεστή σε σχέση με τον Avi-Yonah²¹⁶. Ο Sweet προτείνει την φορολογία του εισοδήματος ηλεκτρονικού εμπορίου αποκλειστικά βάσει του τόπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων²¹⁷.

²¹⁶ Dale Pinto: E-commerce and Source-based Income Taxation, 2003, σελ. 208.

²¹⁷ Rifat Azam: Global Taxation of Cross Border E-commerce, 2012, σελ. 655.

Κεφάλαιο 7

Συμπεράσματα

Ένα μεγάλο κομμάτι των εσόδων των επιχειρήσεων κατά τα τελευταία χρόνια προέρχεται από τις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου, το οποίο, λόγω της συνεχούς εξάπλωσης του διαδικτύου και της βελτίωσης των υποδομών σε όλο τον κόσμο, θα συνεχίσει να αυξάνεται. Είναι επίσης πολύ πιθανό στο μέλλον, το ηλεκτρονικό εμπόριο να κυριαρχήσει απέναντι στο παραδοσιακό εμπόριο. Ταυτόχρονα όμως μεγαλώνει και ο προβληματισμός των φορολογικών αρχών των κρατών για τον τρόπο που πρέπει να αντιμετωπιστεί, προκειμένου να διασφαλιστούν τα φορολογικά έσοδα των κρατών, αλλά και να μην επιβαρυνθεί το ίδιο το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα στην παρούσα εργασία, παρατηρούμε ότι έχουν γίνει σημαντικές προσπάθειες για την αντιμετώπιση του προβλήματος τόσο της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι οποίες εξελίσσονται ανάλογα με τις προκλήσεις που θέτει το ίδιο το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Ωστόσο, μεγαλύτερη πρόοδος φαίνεται να έχει σημειωθεί στην έμμεση φορολόγηση, καθώς όλο και περισσότερες χώρες έχουν υιοθετήσει ή προσανατολίζονται στην επιβολή ενός φόρου κατανάλωσης όπως ο Φ.Π.Α., βάσει του τόπου στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση των προϊόντων. Αυτός ο τρόπος επιβολής του φόρου λογίζεται ως ο πλέον ενδεδειγμένος, καθώς είναι πιο εύκολο να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο καταναλώνεται ένα ψηφιακό προϊόν, από τον τόπο από τον οποίο παρέχεται και πωλείται το προϊόν αυτό. Η επιτυχία του βέβαια προϋποθέτει ότι, τόσο οι επιχειρήσεις, όσο και οι οργανισμοί και οι εταιρείες που αναλαμβάνουν τις ηλεκτρονικές πληρωμές (visa, paypal κ.α.) θα λειτουργούν καλοπροαίρετα, παρέχοντας κάθε διαθέσιμη σε αυτές πληροφορία που ενδεχομένως αναζητήσουν οι φορολογικές αρχές. Σημαντική ίσως θα ήταν και η εναρμόνιση του ποσοστού του φόρου σε παγκόσμιου επίπεδο ή η εφαρμογή ενός κατώτερου ποσοστού όπως συμβαίνει στις χώρες της Ε.Ε.. Σε αυτήν την περίπτωση θα ήταν απαραίτητη η συνεννόηση

και συναπόφαση από μέρους όλων των χωρών, να εφαρμόσουν την ίδια πολιτική, επιβάλλοντας αν όχι τα ίδια, παραπλήσια ποσοστά έμμεσου φόρου στις ηλεκτρονικές συναλλαγές.

Στην άμεση φορολόγηση, τον κύριο ρόλο για την αναγνώριση του δικαιώματος μίας χώρας να επιβάλει φόρο εισοδήματος έχει η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Ωστόσο, στον ψηφιακό κόσμο είναι δύσκολο να καθοριστεί κατά πόσο μία επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση σε μία χώρα με βάση όσα ισχύουν στο συμβατικό εμπόριο, καθώς για την πραγματοποίηση των συναλλαγών χρησιμοποιούνται διαφορετικά μέσα από ότι στο συμβατικό, όπως το Διαδίκτυο (internet), η Ιστοσελίδα (web site) και ο Εξυπηρετητής (server), ο οποίος είναι το μοναδικό από τα μέσα που έχουν υλική μορφή. Για αυτόν τον λόγο μόνο ο server έχει θεωρηθεί ότι διαθέτει τα χαρακτηριστικά της μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή ορίζεται από τον Ο.Ο.Σ.Α., καθώς έχει φυσική παρουσία σε συγκεκριμένο σημείο, όταν βέβαια η παρουσία ξεπερνάει το κατ' ελάχιστο ορισμένο χρονικό διάστημα.

Η αντίρρηση που φέρουμε σε αυτήν την λογική είναι κατά πόσο ένας server μπορεί να θεωρείται ως ξεχωριστή εγκατάσταση, από τη στιγμή που δεν είναι ο κύριος εκφραστής της επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά αποτελεί το βοηθητικό μέσο για τη διενέργεια των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Στην ουσία είναι μία μεγάλη αποθήκη ψηφιακών δεδομένων που από μόνος του δε μπορεί να λειτουργήσει και να δημιουργήσει εισόδημα. Είναι σαν να θεωρούσαμε ότι η αποθήκη που διαθέτει μία επιχείρηση μπορεί να αποτελέσει και μόνιμη εγκατάσταση, κάτι που δεν προβλέπεται από τον κατά Ο.Ο.Σ.Α. ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης. Επομένως, η παγκόσμια κοινότητα ίσως θα έπρεπε να αναθεωρήσει τον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης και να συμπεριλάβει και την ύπαρξη ψηφιακής παρουσίας για την περίπτωση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η χρήση του domain name μίας χώρας μπορεί να προσδώσει μια τέτοια παρουσία. Εδώ όμως ελλοχεύει ο κίνδυνος οι επιχειρήσεις να επιζητούν domain names χωρών με χαμηλή ή καθόλου φορολογία, προκειμένου να αποφύγουν να φορολογηθούν. Για την αποφυγή του παραπάνω κινδύνου, είναι απαραίτητη η σύμπραξη όλων των χωρών παγκοσμίως ούτως ώστε να ακολουθήσουν μία κοινή πολιτική.

Συνεπώς, παρατηρούμε ότι τα θέματα που πρέπει να συζητηθούν είναι ακόμα ανοιχτά και προκύπτουν από το γεγονός ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν είναι δυνατόν να ακολουθήσει τους κανόνες του παραδοσιακού εμπορίου, κυρίως λόγω του άυλου χαρακτήρα που έχει.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο και ιδιαίτερα το άμεσο, είναι από τη φύση του παγκόσμιο και δεν μπορεί να περιοριστεί από τα εδαφικά σύνορα των χωρών. Με την ίδια ευκολία που ξεπερνάει τα σύνορα, μπορεί να ξεπερνάει και τη φορολόγηση στα στενά πλαίσια της κάθε χώρας. Η ίδια η φύση του ηλεκτρονικού εμπορίου ίσως δείχνει τον τρόπο με τον οποίο θα έπρεπε να αντιμετωπιστεί φορολογικά. Υπερεθνική η φύση του, υπερεθνική και η φορολόγησή του. Επομένως, στα πλαίσια της από κοινού αντιμετώπισης του τρόπου φορολόγησης του άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, η συνεργασία όλων των χωρών, όχι μόνο των οικονομικά ισχυρών, για τη δημιουργία ενός παγκόσμιου φορολογικού οργανισμού και την επιβολή ενός παγκόσμιου φόρου, κατά τα πρότυπα της πρότασης του καθηγητή Rifat Azam, θα μπορούσε να αποτελέσει την περισσότερο αποτελεσματική λύση.

Κάθε χώρα έχει όφελος να ευνοεί τόσο τις εγχώριες επιχειρήσεις να αυξήσουν τα κέρδη τους όσο και τις αλλοδαπές να εγκατασταθούν και να επιχειρούν από τη χώρα αυτή, καθώς έτσι θα αυξηθούν και τα φορολογικά έσοδά της. Επίσης, πολλές χώρες, ιδιαίτερα οι λιγότερο αναπτυγμένες, προκειμένου να προσελκύσουν αλλοδαπές επιχειρήσεις να εγκατασταθούν και να δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά από εκεί, προσφέρουν φορολογικές ελαφρύνσεις. Συνεπώς, μία χώρα, όσο αναπτυγμένη και αν είναι, θα πρέπει να αναλογιστεί ότι είναι πολύ δύσκολο να επιβάλει τους δικούς της φορολογικούς κανόνες στις ηλεκτρονικές συναλλαγές, χωρίς να υπάρξουν αντιδράσεις, θεμιτές και αθέμιτες, από τις υπόλοιπες χώρες. Τα προβλήματα δημιουργούνται όταν κάθε χώρα ή ένωση χωρών προσπαθεί να εφαρμόσει μεμονωμένα τους δικούς της φορολογικούς κανόνες, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν τις φορολογικές πολιτικές των άλλων χωρών. Το γεγονός αυτό προκαλεί σύγχυση μεταξύ των κυβερνήσεων για το ποιος έχει την αρμοδιότητα να φορολογήσει μία συναλλαγή, ενώ δημιουργεί για τις επιχειρήσεις ευκαιρίες αποφυγής του φόρου,

εκμεταλλευόμενες τα νομικά κενά. Οι διμερείς συμφωνίες μεταξύ των κρατών βοηθούν, αλλά δεν λύνουν το πρόβλημα, από τη στιγμή που υπάρχουν χώρες που δε συνεργάζονται και δε συνάπτουν τέτοιου είδους συμφωνίες. Επομένως, θα πρέπει να γίνει κατανοητό από όλες τις χώρες ότι οφείλουν να συμπράξουν ενιαία και συλλογικά σε παγκόσμιο επίπεδο, για την αντιμετώπιση του προβλήματος.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. παρόλο που είναι κι αυτός συλλογικό όργανο, δε θα μπορούσε να παίξει τον ρόλο της παγκόσμιας φορολογικής αρχής, καθώς αφ' ενός δε συμμετέχουν όλες οι χώρες σε αυτόν και αφ' ετέρου ο ρόλος του είναι κυρίως συμβουλευτικός και οι αποφάσεις του δεν είναι δεσμευτικές για τα κράτη.

Ένας παγκόσμιος οργανισμός για τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, όπως προτάθηκε από τον Rifat Azam, θα μπορούσε να λειτουργήσει όπως λειτουργεί η φορολογική αρχή μίας χώρας. Μέλη του πρέπει να είναι όλα τα κράτη του κόσμου. Ωστόσο, θα έπρεπε να είναι ανεξάρτητος, δηλαδή να μην εξυπηρετεί τις πολιτικές ηγεσίες των κρατών-μελών του. Οι υπάλληλοι που θα τον στελεχώσουν, εκτός από γνώσεις επί των φορολογικών θεμάτων, θα πρέπει να έχουν και γνώσεις πληροφορικής, ενώ θα πρέπει να είναι εφοδιασμένοι με τον κατάλληλο τεχνολογικό εξοπλισμό. Όσες επιχειρήσεις επιθυμούν να διεξάγουν συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου θα πρέπει να εγγράφονται στο μητρώο του παγκόσμιου οργανισμού, προκειμένου να αποκτήσουν έναν παγκόσμιο αριθμό φορολογικού μητρώου που θα είναι απαραίτητος για τη διεξαγωγή μίας ηλεκτρονικής συναλλαγής. Επίσης, όποια επιχείρηση δε διαθέτει τον αριθμό αυτό, δε θα μπορεί να πραγματοποιεί πληρωμές ούτε να δεχθεί εισπράξεις χρηματικών ποσών. Έτσι θα αποτραπεί η εγκατάσταση επιχειρήσεων σε φορολογικούς παραδείσους. Η φορολογική δικαιοδοσία του οργανισμού θα αφορά μόνο στις διασυνοριακές ηλεκτρονικές συναλλαγές. Αναφορικά με το που θα διοχετευτούν τα φορολογικά έσοδα, εκτός από τη χρηματοδότηση παγκοσμίων δημοσίων αγαθών, ένα μέρος τους θα έπρεπε να μοιράζεται μεταξύ των χωρών, προκειμένου να υπάρξει αντιστάθμισμα στην

απώλεια των φορολογικών εσόδων που θα υφίστανται από τη μη φορολόγηση σε εθνικό επίπεδο, αλλά και να καμφθούν οι αντιρρήσεις από την πλευρά τους για τη συμμετοχή σε έναν τέτοιο οργανισμό.

Στην έμμεση φορολογία και σε συνέχεια της πρότασης του Azam για την επιβολή του άμεσου παγκόσμιου φόρου, θα μπορούσε να επιβληθεί και ένας παγκόσμιος φόρος κατανάλωσης (π.χ. Φ.Π.Α.), με την εφαρμογή ενός ενιαίου ποσοστού για όλες τις συναλλαγές. Όπως ο άμεσος φόρος έτσι και ο έμμεσος, θα επιβληθεί μόνο στις διασυνοριακές συναλλαγές άμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου, και όχι στις συναλλαγές που θα πραγματοποιούνταν εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό κάθε χώρας, για τις οποίες θα συνεχίσει να επιβάλλεται ο τοπικός φόρος κατανάλωσης. Βέβαια, θα έπρεπε αρχικά όλες οι χώρες να εναρμονίσουν τους εγχώριους συντελεστές φόρου κατανάλωσης, προκειμένου να αποφευχθούν οι σημερινές στρεβλώσεις. Στη συνέχεια, ο συντελεστής του παγκόσμιου φόρου κατανάλωσης θα έπρεπε να οριστεί σε παρόμοια επίπεδα με τους εθνικούς συντελεστές, για να μην υπάρχουν αποκλίσεις στη φορολόγηση. Αυτό θα είναι πιο δίκαιο για τους καταναλωτές, οι οποίοι θα επιβαρύνονται πλέον εξ ίσου, για όμοια αγαθά και υπηρεσίες που αποκτούν ηλεκτρονικά, ανεξάρτητα από τη χώρα διαμονής τους. Τα έσοδα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν επίσης για τους ίδιους σκοπούς με αυτά που προέρχονται από τους άμεσους φόρους.

Το πιο σημαντικό και ταυτόχρονα η μεγαλύτερη δυσκολία για τη δημιουργία ενός παγκόσμιου φορολογικού οργανισμού, είναι να μπορέσουν οι κυβερνήσεις όλων των χωρών, και κυρίως των ισχυρών, να αντιληφθούν ότι το πρόβλημα της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου τίθεται σε υπερεθνικό επίπεδο και είναι δύσκολο να αντιμετωπιστεί εφαρμόζοντας διαφορετικές εθνικές φορολογικές πολιτικές. Επομένως, είναι απαραίτητο να αφήσουν στην άκρη τα εθνικά μικροπολιτικά τους συμφέροντα και να συνεργαστούν, έχοντας ως κύρια επιδίωξη το συνολικό κοινωνικό όφελος που θα αποκομίσει ολόκληρη η ανθρωπότητα από την παροχή των παγκόσμιων δημοσίων αγαθών, τα οποία

θα χρηματοδοτηθούν από την εφαρμογή παγκόσμιων φόρων στις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Ο ακριβής τρόπος διάρθρωσης και λειτουργίας του παγκόσμιου φορολογικού οργανισμού και επιβολής του φόρου, πρέπει να καθοριστεί κατόπιν διαβούλευσης και συνεννόησης όλων των εμπλεκόμενων στο ηλεκτρονικό εμπόριο πλευρών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Arthur J. Cockfield, Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits, 1999, σελ. 151, 152

Arthur J. Cordell: Taxing the Internet - the Proposal for a Bit Tax, 1997

Barrett Schaefer, International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation, 16 Santa Clara High Tech. L.J. 111 (2000), σελ. 123-124, 136

Benjamin Hoffart: Permanent Establishment in the Digital Age - Improving and Stimulating Debate through an Access to Markets Proxy Approach, vol.6 article 6, 2007 σελ. 106 - 107

Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, 1995, σελ. 29 -

Clayton W. Chan: Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, 2000, σελ. 22.

Charles E. McLure, Jr., Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws 269, 1997, σελ. 420

Dale Pinto: E-commerce and Source-based Income Taxation, 2002, σελ. 41, 208

Department of the Treasury: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Νοέμβριος 1996

Doris Kolassa, Θεματολογικά δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση, 12/2016, http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html

Dryden, John. Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer; Paris 215 (Jan 1999), σελ. 45 - http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-observer/volume-1999/issue-1_observer-v1999-1-en#page47

Duncan Bentley «The ATO, Tax and the Internet: The Emperor ' s New Clothes?» Volume 9, Issue 1, 1999, σελ. 111

Eduardo Da Costa: Global E-Commerce Strategies for Small Businesses, 2001, σελ. 37 -

Ertugrul Akcaoglu, International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept C. 51 Sa.l, 2002, σελ. 120, 121, 122, 132.

European Commission: Initiative in Electronic Commerce COM(97) 157, 1997

Goolsbee Austan & Zittrain Jonathan: Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, Harvard Law School, Research Publication No. 1999-03-05/1999, 1999

Hal R. Varian: Economics of Information Technology, Working Paper University of California at Berkeley, 2001, σελ. 13

Hau L. Lee and Seungjin Whang - Winning the Last Mile of E-commerce, MIT Sloan Management Review: Summer 2001 - <http://sloanreview.mit.edu/article/winning-the-last-mile-of-ecommerce/>

<http://dor.wa.gov/Content/FindTaxesAndRates/RetailSalesTax/DestinationBased/DepartmentStreamLineFAQ.aspx>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/

http://europa.eu/youreurope/business/sell-abroad/on-line/index_el.htm

<http://merlin.obs.coe.int/iris/1996/9/article6.en.html>

<http://www.abcit.gr/index.php/news-feeds/vat-greece-history>

<http://www.businessdictionary.com/>

<http://www.census.gov/retail/index.html>

<http://www.darpa.mil/about-us/timeline/arpanet>

http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Epixeiriseis/moss.html

<http://www.lowtax.net/us-tax-guide/sales-tax/sales-on-the-internet.html>

<http://www.oecd.org/>

<http://www.poedoy.gr/>

<http://www.streamlinedsalestax.org/uploads/downloads/Archive/SSUTA/SSUTA%20As%20Amended%2012-16-16.pdf>

<http://www.uth.gr/main/help/help-desk/internet>

<http://www.vatlive.com/>

http://www.webopedia.com/DidYouKnow/Internet/Web_vs_Internet.asp

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

<https://gr.norton.com/>

<https://medium.com/>

<https://taxfoundation.org/>

<https://www.dlapiper.com>

<https://www.ecommerce-europe.eu/>

<https://www.ecommerceworldwide.com/>

<https://www.emarketer.com/>

<https://www.internetretailer.com/>

<https://www.taxamo.com/>

<https://www2.deloitte.com/>

Jeffrey M. Stupak: The Internet Tax Freedom Act In Brief, 2016, σελ. 6.

Jinyan Li, Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, policy implications and proposal for reform, Vol 38 Canadian Business Law Journal, 2003, σελ. 426, 427

Main Street Fairness Act: Grants the consent of Congress to the Streamlined Sales and Use Tax Agreement (Agreement), the multistate agreement on sales and use tax collection and administration adopted on November 12, 2002. <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/1452/all-info>

OECD - Consumption Taxation Of Cross-Border Services And Intangible Property In The Context Of E-Commerce, 2003

OECD, Glossary of Statistical Terms: Electronic Commerce [Online]: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report § 248, 249, 251, 256, 263, 266, 269, 310, Annex E.1

OECD/G20: BEPS - Explanatory Statement, 2015

OECD: Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention (Condensed Version) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010, Commentary on Article 5 § 42.2, 42.3, 42.4.

OECD: Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, 2003 report

OECD: MINISTERIAL CONFERENCE «A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce», OTTAWA, 7-9 OCTOBER 1998

OECD: Model Convention with respect To Taxes on Income and on Capital, Condensed Version, 2014 άρθρο 5 § 4, Νόμος 4172/2013 άρθρο 5 § 4, 6 § 4, 7.

Owen Sandi: State Sales and Use Tax on Internet Transactions, Volume 51 Issue 1 Article 6, 12-1998

Richard Bird: A New Look at Local Business Taxes, 2003

Richard Doernberg & Luc Hinnekens, Electronic Commerce and International Taxation, 45, 1999, σελ. 342-343.

Richard Doernberg, Luc Hinnekens, Walter Hellerstein, and Jinyan Li: Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, 2001 § 2.7, σελ. 37 –

Rifat Azam: Global Taxation of Cross Border E-commerce, 2012, σελ. 655, 663.

Rita de la Feria and Richard Krever: Ending Vat Exemptions: Towards A Post-Modern Vat, 2013 σελ. 3

S.743 - Marketplace Fairness Act of 2013 - <https://www.congress.gov/bill/113th-congress/senate-bill/743>

Steven Maguire: State Taxation of Internet Transactions, Congressional Research Service, 2013, σελ. 17.

Streamlined Sales and Use Tax Agreement Adopted November 12, 2002 and amended through December 16, 2016,

Streamlined Sales and Use Tax Agreement, Section 303: Seller Registration

Subhajit Basu, International taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, JILT 10, 2008, σελ. 9, 11, 14

United States Department of Treasury § 3.2.1., 1996

United States Sales Tax: <http://www.lowtax.net/us-tax-guide/sales-tax/introduction.html>

US Code, Title 26-Internal Revenue Code § 164,
<http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleA/chapter1/subchapterB/part6&edition=prelim>

Walter Hellerstein, Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration, 2002, σελ. 2, 17

Yan Tian: History of E-Commerce § 1.1, 2008

Αρ. πρωτ.: Δ14Α 1100120 ΕΞ 19.6.2013 - Πωλήσεις σε ιδιώτες κατοίκους άλλων κρατών μελών και ιδιώτες κατοίκους τρίτων χωρών

Άρθρο 1 εδάφιο 8 του Συντάγματος των Η.Π.Α.,
https://www.law.cornell.edu/wex/commerce_clause

Κανονισμός 1042/2013 (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2013

Κανονισμός 282/2011 (ΕΕ) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Γ.Ε. Δράκος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική 1986

Γκίνογλου Δημήτρης - Εφαρμογές Φορολογικής Λογιστικής 2004, σελ. 19, 20

Γνωμοδότηση της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής για την «Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή με τίτλο "Οικονομικό εμπόριο και έμμεση φορολογία"», 1998

Δελτίο Τύπου - Έρευνα Χρήσης Τεχνολογιών Πληροφόρησης και Επικοινωνίας από Νοικοκυριά και Άτομα: 2015 Ηλεκτρονικό Εμπόριο – Ασφάλεια στο Διαδίκτυο,
<http://www.sepe.gr/gr/research-studies/article/4790995/to-338-ton-hriston-tou-diadiktuou-stin-ellada-kanei-online-agores/>

Έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο σχετικά με το άρθρο 6 της οδηγίας 2008_8_EK του Συμβουλίου

Έκτη Οδηγία Ευρωπαϊκής Κοινότητας 77/388/ΕΟΚ

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 249, 14 Σεπτεμβρίου 2012

Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων, ανακοίνωση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, COM(2000) 348 - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0348&from=EL>

Νόμος 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Νόμος 1642/1986

Νόμος 3763/2009

Νόμος 4316/2014 για την ενσωμάτωση των διατάξεων του άρθρου 5 της Οδηγίας 2008/8/EK του Συμβουλίου της Ε.Ε.

Νόμος 4172/2013 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.

Οδηγία 2002/38/EK του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002

Οδηγία 2006/58/EK του Συμβουλίου της 27ης Ιουνίου 2006

Οδηγία 2006/112/EK

Οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου της 7ης Δεκεμβρίου 2010.

Οδηγία 62/227/ΕΟΚ

Οδηγία 67/228/ΕΟΚ

Π.4336/3162/Εγκύκλιος 10/10.7.1987 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», Υπουργείο Οικονομικών, 1987.

ΠΟΛ. 1119/10.06.2015, Υπουργείο Οικονομικών, 2015

ΠΟΛ. 1061/24-5-2016 - Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» για την αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε 24% και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών, Υπουργείο Οικονομικών, 2016.

Υπουργείο Οικονομικών Κύπρου, Τμήμα Τελωνείων Υπηρεσία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Τομέας Vies, Intrastat And Mutual Assistance (VIMA), 2004, [http://www.mof.gov.cy/mof/VAT/vat.nsf/All/DC593BA812B81980C22578C6003994A9/\\$file/EE17-manual%20vies1.pdf?Openelement](http://www.mof.gov.cy/mof/VAT/vat.nsf/All/DC593BA812B81980C22578C6003994A9/$file/EE17-manual%20vies1.pdf?Openelement)

Υπουργείο Οικονομικών των Η.Π.Α. (Department of the Treasury Office of Tax Policy) - εργασία με τίτλο «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce» 1996.

Γλωσσάριο

Advanced Research Projects Agency	ARPA
Australian Taxation Office	ATO
Automated Teller Machines	ATM
Base Erosion and Profit Shifting	BEPS
Business to Business	B2B
Business to Consumer	B2C
Domain Name System	DNS
Electronic Data Interchange	EDI
Electronic Funds Transfer	EFT
File Transfer Protocol	FTP
Global E-commerce Tax	GET
Global Tax Fund	GTF
Goods & Sales Tax	GST
Group of Twenty	G20
Hypertext Transfer Protocol	HTTP
Internet Service Provider	ISP
National Science Foundation	NSF
Transmission Control Protocol / Internet Protocol	TCP/IP
User Datagram Protocol	UDP
Vat Information Exchange System	VIES
VAT Mini One Stop Shop	MOSS
World Wide Web	www
Ελληνική Στατιστική Αρχή	ΕΛ.ΣΤΑΤ.
Ένωση Σοβιετικών Σοσιαλιστικών Δημοκρατιών	Ε.Σ.Σ.Δ.
Ευρωπαϊκή Ένωση	Ε.Ε.
Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα	Ε.Ο.Κ.
Ευρωπαϊκός Κανονισμός	ΕΚ
Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	Η.Π.Α.
Νόμος	Ν.
Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης	Ο.Ο.Σ.Α.
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	Φ.Π.Α.

Παράρτημα

Παράρτημα III κώδικα Φ.Π.Α.. Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή (παράγραφος 1 του άρθρου 21)

Το Παράρτημα III, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 και ισχύει από 20-07-2015, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου.

A. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015 (Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2014, ΕΕ L 312/2014).

1. Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγείων, βρώσιμα, (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210). Παρασκευάσματα κρεάτων (Δ.Κ. 1601, 1602, EX 1603).

2. Ψάρια, φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα. Εξαιρούνται τα συκώτια, αυγά και σπέρματα (Δ.Κ. EX 0302, EX 0303, EX 0304, EX 0307).

3. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. (Δ. Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409).

4. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. (Δ.Κ. EX 0602).

5. Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα. Εξαιρούνται τα προϊόντα της Δ.Κ. 0714 (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713).

6. Καρποί και φρούτα βρώσιμα (Δ. Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813).

7. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008).

8. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ. Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και EX 1108).

9. Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται

αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (Δ. Κ. 1509 και 1510).

10. Παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Ζυμαρικά, όχι ψημένα ή παραγεμισμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα. Ψωμί, χωρίς προσθήκη άλλων ουσιών και όχι φρυγανισμένο ή περαιτέρω επεξεργασμένο. Κάψουλες κενές του τύπου που χρησιμοποιούνται για φάρμακα (Δ. Κ. EX 1901, EX 1902, EX 1905).

11. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ. Κ. EX 2201).

12. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006).

13. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. EX 3002, EX 3003, EX 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

14. Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4901, EX 4903). Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

15. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ. Κ. EX 8428).

16. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεισίνωτο (Δ. Κ. 8713 και EX 8714).

17. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», αυτολιπαινόμενοι καθετήρες, καθετήρες κεντρικοί για αιμοκάθαρση, καθετήρες σίτισης, καθετήρες περιτοναϊκής, καθετήρες κύστεως υπερηβικές, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού, συσκευές έκχυσης ινσουλίνης (Δ.Κ. EX 9018).

18. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες και επίδεσμοι και οι πατερίτσες. Νάρθηκες,

υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κουφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. EX 9021).

19. Η παράδοση νερού.

20. Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. EX 2711), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

21. Ανυψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. EX 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. EX 3922, 6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής - μαγιώ μαστεκτομής (Δ. Κ. EX 6212, EX 6112, EX 6211), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωναισθησίας, fine reader) (Δ.Κ. EX 8523), εκτυπωτές Braille (Δ.Κ. EX 8443), ρολόγια χειρός (Braille) (Δ.Κ. EX 9102), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (Δ.Κ. EX 9017), μπαστούνια (λευκά και ηλεκτρονικά) (Δ. Κ. EX 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ. Κ. EX 8519), ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ. Κ. EX 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

22. Καθίσματα μπάνιου (Δ. Κ. EX 3922 και EX 9401), αντλία αποσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία (Δ.Κ. EX 9018), σύστημα τραχειοστομίας - τραχειοσωλήνες - φίλτρα (Δ. Κ. EX 9018), περπατούρα (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), τρίποδο (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. EX 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. EX 8517), Braille display (Δ.Κ. EX 8528), scanner (Δ.Κ. EX 8471), Braille note taker (Δ.Κ. EX 8469), προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobile speak, speaking phone) (Δ.Κ. EX 8523), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille) (Δ.Κ. EX 3926), κάλτσες Α.Γ. ή Κ.Γ. (Δ.Κ. EX 6115, EX 6217), κάλτσες κολοβώματος (Δ. Κ. EX 6307), φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων (Δ. Κ. EX 3926), Y-connectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση (Δ.Κ. EX 9018), φύσιγγες διττανθρακικών (Δ.Κ. EX 2836), συνδετικό από τιτάνιο (Δ.Κ. EX 9018, EX 8108),

γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι αποχέτευσης (Δ. Κ. ΕΧ 3926), κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες) (Δ.Κ. ΕΧ 9018), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE) (Δ.Κ. ΕΧ 9018, ΕΧ 4202), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες (Δ.Κ. ΕΧ 3006), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.













Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).
2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα από 1.10.2015 και έως την ημερομηνία αυτή ο εφαρμοζόμενος συντελεστής, για τις υπηρεσίες της περίπτωσης αυτής, ορίζεται σε 6%.
3. Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.

Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α..








Πίνακας Φ.Π.Α. Ευρωπαϊκών χωρών²¹⁸

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

²¹⁸ https://el.wikipedia.org/wiki/Φόρος_προστιθέμενης_αξίας

Χώρα	Βασικό ποσοστό	Μειωμένο και χαμηλό ποσοστό	Ονομασία
 Νορβηγία	25%	14% ή 8%	MVA = <i>Merverdiavgift</i> (<i>bokmål</i>) or <i>meirverdiavgift</i> (<i>nynorsk</i>) (informally <i>moms</i>)
 Ρωσία	18%	10% ή 0%	НДС = <i>Налог на добавленную стоимость</i> , NDS = <i>Nalog na dobavlennuyu stoimost'</i>
 Σερβία	18%	8% ή 0%	ПДВ = <i>Порез на додату вредност</i> , PDV = <i>Porez na dodatu vrednost</i>
 Ελβετία^[4]	8%	3,8% ή 2,5%	MWST = <i>Mehrwertsteuer</i> , TVA = <i>Taxe sur la valeur ajoutée</i> , IVA = <i>Imposta sul valore aggiunto</i> , TPV = <i>Taglia sin la Plivalur</i>
 Τουρκία	18%	8% ή 1%	KDV = <i>Katma değer vergisi</i>
 Ουκρανία	20%	0%	ПДВ = <i>Податок на додану вартість</i> , PDV = <i>Podatok na dodanu vartist'</i>
 Αυστρία	20%	12% ή 10%	USt.=Umsatzsteuer
 Βέλγιο	21%	12%, 6% ή 0% σε μερικές περιπτώσεις	BTW=Belasting over de toegevoegde waarde TVA=Taxe sur la Valeur Ajoutée MWSt = <i>Mehrwertsteuer</i>
 Βουλγαρία	20%	0% ή 7%	ДДС=Данък върху добавената стойност
 Κύπρος	19%	5%	Φ.Π.Α.= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 Τσεχία	21%	10%	DPH=Daň z přidané hodnoty
 Δανία	25%	none	moms= <i>Merværdiafgift</i>
 Εσθονία	20%	9%	km= <i>käibemaks</i>

Χώρα	Βασικό ποσοστό	Μειωμένο και χαμηλό ποσοστό	Ονομασία
 Φινλανδία	23%	13% ή 9% ^[4]	ALV Moms=Arvonlisävero Mervärdesskatt
 Γαλλία	19,6%	5,5% ή 2,1%	TVA= Taxe sur la valeur ajoutée
 Γερμανία	19%	7%	MwSt./USt.=Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer
 Ελλάδα	24%	13% ή 6% ή 0% (16%, 9%, 5% και 0% σε ορισμένα νησιά)	Φ.Π.Α.=Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 Ουγγαρία	27%	5%	ÁFA=általános forgalmi adó
 Ιρλανδία	21%	13,5%, 4,8% ή 0%	CBL=Cáin Bhreisluacha (Ιρλανδικά) VAT=Value Added Tax (Αγγλικά)
 Ιταλία	21%	10% ή 4%	IVA=Imposta sul Valore Aggiunto
 Λετονία ^[4]	22%	12% ή 0%	PVN=Pievienotās vērtības nodoklis
 Λιθουανία	21%	9% ή 5%	PVM=Pridėtinės vertės mokestis
 Λουξεμβούργο	15%	12%, 9%, 6%, ή 3%	TVA=Taxe sur la Valeur Ajoutée
 Μάλτα	18%	5%	VAT=Taxxa tal-Valur Miżjud
 Ολλανδία	21%	6% ή 0%	BTW=Belasting over de toegevoegde waarde
 Πολωνία ^[4]	23%	8% ή 5%	PTU=Podatek od towarów i usług

Χώρα	Βασικό ποσοστό	Μειωμένο και χαμηλό ποσοστό	Ονομασία
 Πορτογαλία ^[4]	23%	13% ή 6% (15%, 8% ή 4% στη Μαδέιρα και στις Αζόρες)	IVA=Imposto sobre o Valor Acrescentado
 Ρουμανία ^[4]	24%	9%	TVA=Taxa pe valoarea adăugată
 Σλοβακία	19%	10%	DPH=Daň z pridanej hodnoty
 Σλοβενία	20%	8,5%	DDV=Davek na dodano vrednost
 Ισπανία	21%	8% ή 4% (5%, 2% ή 0% στα Κανάρια)	IVA=Impuesto sobre el Valor Añadido
 Σουηδία	25%	12% ή 6%	Moms=Mervärdesskatt
 Ηνωμένο Βασίλειο	20%	5% ή 0%	VAT=Value Added Tax