



ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

**Τμήμα Διοικητικής Επιστήμης και Τεχνολογίας
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«ΨΗΦΙΑΚΗ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»**

Διπλωματική Εργασία

«Φορολογία στις διαδικτυακές συναλλαγές εντός και εκτός Ελλάδας».

Κασκαντάμη Μαριάνθη

Επιτροπή Επίβλεψης Διπλωματικής Εργασίας

Επιβλέπων Καθηγητής Κα. Γεωργιάδου Νίκη	
Α΄ Συν-Επιβλέπων Κα. Γιαννούκου Ιωάννα	Β΄ Συν-Επιβλέπων Κα. Ρήγκου Μαρία

Πάτρα, 4 Μαρτίου 2022

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου, κυρία Γεωργιάδου Νίκη για την πολύτιμη βοήθειά της, τις σωστές κατευθυντήριες γραμμές και τις υποδείξεις της καθ'όλη τη διάρκεια της διπλωματικής μου

Τέλος, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στην οικογένεια μου και τους φίλους μου για την ενθάρρυνση και την υπομονή που έδειξαν αυτά τα χρόνια.

Πρόλογος

Η σημερινή εποχή χαρακτηρίζεται αναμφίβολα από τη σημαντική ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας. Ωστόσο παρά την κοινή χρήση αυτού του όρου δεν υπάρχει ένας κοινά αποδεκτός ορισμός στη βιβλιογραφία, και συνολικά παρατηρείται χρήση αυτού του όρου με σημαντικές διαφοροποιήσεις κατά περίπτωση ανάλογα σε ποιο σημείο αυτού του όρου θέλει κάποιος να δώσει έμφαση. Όπως αναφέρει και ο Mesenbourg (2001), η ψηφιακή οικονομία από τη μεριά του ηλεκτρονικού εμπορίου και της ηλεκτρονικής επιχειρηματικότητας χαρακτηρίζεται από τρία βασικά στοιχεία.

Το πρώτο από αυτά είναι η υποδομή για την ηλεκτρονική επιχειρηματικότητα και αφορά τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και το λογισμικό τους τα τηλεπικοινωνιακά δίκτυα το ανθρώπινο κεφάλαιο και άλλους παράγοντες, ενώ το δεύτερο αφορά την ηλεκτρονική επιχειρηματικότητα η πιο γνωστό ως «ηλεκτρονικό επιχειρείν», κάτι που αναφέρεται στο πως αυτή η επιχειρηματικότητα γίνεται πράξη και τι διαδικασία ακολουθεί ένας οργανισμός μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών δικτύων υπολογιστών. Το τρίτο στοιχείο είναι το ηλεκτρονικό εμπόριο το οποίο αφορά την ηλεκτρονική πώληση και αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών. Συνολικά η ψηφιακή οικονομία έχει αναπτυχθεί τόσο πολύ τα τελευταία χρόνια, ώστε ουσιαστικά αποτελεί μία τομή στον τρόπο που ασκούνται επιχειρηματικές δραστηριότητες καθώς είναι η αιτία της εμφάνισης νέων επιχειρηματικών μοντέλων τόσο σε επίπεδο επιχειρήσεων όσο και σε επίπεδο κρατών καθώς δημιούργησε σημαντικές προκλήσεις που αφορούν τα έσοδά τους και συγκεκριμένα τη φορολόγηση αυτών των δραστηριοτήτων, με την ιδιαιτερότητα ότι αυτές, πράγματι, αφορούν μία νέα παγκοσμιοποιημένη κοινωνία και επιχειρηματικότητα.

Οι προκλήσεις αυτές που αφορούν την φορολόγηση των εν λόγω δραστηριοτήτων έχουν οδηγήσει σε μακροχρόνιες συζητήσεις για την εύρεση ενός κοινού τόπου και επίσης έχουν προκαλέσει σημαντικό ενδιαφέρον στην ερευνητική κοινότητα. Όπως είναι λογικό, η περίπτωση της Ελλάδας δεν θα μπορούσε να διαφοροποιείται καθώς τόσο ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και σε εθνικό επίπεδο έχουν υπάρξει σημαντικές νομοθετικές πρωτοβουλίες προκειμένου να θεσπιστεί ένα δίκαιο σύστημα φορολόγησης των συναλλαγών μέσω διαδικτύου, με τέτοιο τρόπο ώστε να μην στερούνται τα έσοδα τα δημόσια ταμεία και ταυτόχρονα να ενισχύεται το κομμάτι του ηλεκτρονικού εμπορίου, καθώς όπως φαίνεται και στην πράξη αποτελεί μία ιδιαίτερα δυναμική διέξοδο για τις εγχώριες επιχειρήσεις, οι οποίες τα τελευταία χρόνια έχουν αντιμετωπίσει σημαντικές δυσκολίες λόγω και της πρόσφατης οικονομικής κρίσης.

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε δύο κυρία μέρη. Το πρώτο μέρος (Κεφάλαια 1-3) αφορά το θεωρητικό πλαίσιο που είναι σχετικό με τη φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών καθώς και των πρακτικών που ακολουθούνται, ενώ το δεύτερο μέρος (Κεφάλαιο 4) αφορά την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα μέσω της παράθεσης του σχετικού νομοθετικού πλαισίου.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστεί η σχετική με την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών βιβλιογραφία τόσο στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό. Κεντρικό συμπέρασμα της παρούσας εργασίας είναι πλέον ότι το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο έχει εξελιχθεί αρκετά και μπορεί σε μεγάλο βαθμό να ενσωματώσει σημαντικά φορολογικά έσοδα από έναν μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται ηλεκτρονικά, ενώ σε επίπεδο ΦΠΑ η τελευταία ενσωμάτωση Ευρωπαϊκών Οδηγιών οδηγεί σε ένα πιο σταθερό και δίκαιο σύστημα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, όποιες νομοθετικές έχουν αναληφθεί σχετικά με τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, έχουν πλέον κοινή συνισταμένη στην διαφύλαξη των βασικών χαρακτηριστικών και πλεονεκτημάτων του διαδικτύου, το οποίο αφορά την ελευθερία των καταναλωτών και των επιχειρήσεων να εκμεταλλευτούν τις δυνατότητες του. Ιδιαίτερα, σε επίπεδο Ευρωπαϊκής

Ένωσης αλλά και στην εγχώρια νομοθεσία που εφαρμόζεται το προαναφερθέν στοιχείο είναι ιδιαίτερα έντονο προκειμένου να αποφευχθούν συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού στην αγορά αλλά και ταυτόχρονα να εισπράττονται τα ανάλογα φορολογικά έσοδα.

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστεί τόσο το θεωρητικό Πλαίσιο που διέπει τη φορολογία στις διαδικτυακές συναλλαγές όσο και να καταγραφεί το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο το οποίο εφαρμόζεται στην περίπτωση της Ελλάδας.

Προκειμένου αυτό να γίνει εφικτό η εργασία έχει χωριστεί σε δύο κυρία μέρη. Στο πρώτο μέρος (Κεφάλαια 1-3) γίνεται αναφορά στο θεωρητικό πλαίσιο που διέπει την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών ενώ επιπλέον δίνονται και βασικοί ορισμοί σχετικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο, ιστορικά στοιχεία σχετικά με αυτό, αλλά και για το περιεχόμενό του. Στη συνέχεια, γίνεται λόγος στη σημερινή εικόνα του ηλεκτρονικού εμπορίου και το πόσο αυτό έχει αναπτυχθεί, ενώ γίνεται και μία σύγκριση του ηλεκτρονικού και του συμβατικού εμπορίου παράλληλα, με την παράθεση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων που το χαρακτηρίζουν. Ακολούθως, γίνεται μία σύντομη αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο που ισχύει για την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών τόσο σε επίπεδο Ε.Ε. όσο και στις Η.Π.Α.

Το επόμενο μέρος της εργασίας (Κεφάλαιο 4) αφορά το πρακτικό της σκέλος, στο οποίο γίνεται μία εκτενής ανάλυση του πλαισίου φορολόγησης των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται μία εκτενής αναφορά στο Ελληνικό νομοθετικό Πλαίσιο που αφορά τις διαδικτυακές συναλλαγές και συγκεκριμένα την φορολόγηση εισοδήματος καθώς επίσης και του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, αναλύονται διάφορες αρχές αλλά και κριτήρια τα οποία λαμβάνονται υπόψιν προκειμένου να οριστούν οι σχετικοί τρόποι φορολόγησης ενώ αναφέρονται και πιο πρόσφατες ενσωματώσεις ευρωπαϊκών οδηγιών σχετικά με τα ζητήματα αυτά. Τέλος, ακολουθούν τα συμπεράσματα από την εν λόγω ανάλυση όπως επίσης και η βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε.

Λέξεις κλειδιά: Ηλεκτρονικό εμπόριο, φόρος εισοδήματος, κριτήρια φορολόγησης, ψηφιακή οικονομία, ΦΠΑ

Abstract

The purpose of this paper is to present both the theoretical framework governing taxation in online transactions and to record the current legal framework that applies in the case of Greece.

In order for this to be possible or the work has been divided into two main parts. In the first part (Chapters 1-3), reference is made to the theoretical framework that governs the taxation of internet transactions, while in addition, basic definitions are given regarding e-commerce, historical data about it but also its content. Then we talk about the current picture of e-commerce and how much it has developed while a comparison is made between e-commerce and conventional commerce along with the list of advantages and disadvantages that characterize it. The following is a brief overview of the institutional framework for the taxation of online transactions in both Europe and the United States.

The next part (Chapter 4) of the work concerns the practical part in which an extensive analysis of the tax framework of online transactions in Greece is made. More specifically, there is an extensive reference to the Greek legislative framework regarding internet transactions and specifically income taxation as well as VAT. In this context, various principles are analyzed, as well as criteria that are taken into account in order to define the relevant tax methods, while the most recent transpositions of European directives on these issues are also mentioned. Finally, the conclusions from this analysis follow, as well as the literature used.

Keywords: E-commerce, income tax, taxation criteria, digital economy, VAT

Περιεχόμενα

Πρόλογος.....	iii
Περίληψη.....	v
Abstract.....	vi
Πίνακας γραφημάτων.....	1
Λίστα πινάκων.....	1
Εισαγωγή.....	2
Κεφάλαιο 1: Θεωρητικό πλαίσιο.....	4
1.1 Ηλεκτρονικό εμπόριο.....	4
1.1.1 Περιεχόμενο του ηλεκτρονικού εμπορίου.....	5
1.1.2 Ιστορική αναδρομή.....	6
Κεφάλαιο 2. Ανάπτυξη και σημερινή εικόνα του ηλεκτρονικού εμπορίου.....	8
2.1 Σύγκριση ηλεκτρονικού και συμβατικού εμπορίου.....	10
2.2 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα ηλεκτρονικού εμπορίου.....	11
Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο για την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών.....	13
3.1 Φορολογική διαχείριση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στην Ευρώπη.....	13
3.2 Φορολογική διαχείριση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στις Η.Π.Α.....	14
3.3 Η χρήση του διαδικτύου για την αποφυγή φορολόγησης.....	16
Κεφάλαιο 4: Η φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα.....	18
4.1 Ανάπτυξη των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα.....	18
4.2 Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο.....	20
4.2.1 Φορολόγηση διαδικτυακών συναλλαγών σε επίπεδο φόρου εισοδήματος.....	20
4.2.2 Η αρχή της απεριόριστης φορολογίας του εισοδήματος στον τόπο κατοικίας - έδρας των φορολογουμένων.....	21
4.2.3 Η αρχή της περιορισμένης φορολογίας του εισοδήματος στον τόπο πηγής.....	24
4.2.4 Η μόνιμη εγκατάστασηεπιχείρησης.....	25
4.2.5 Φ.Π.Α. διαδικτυακών συναλλαγών.....	28
Συμπεράσματα.....	34
Βιβλιογραφία.....	36

Πίνακας γραφημάτων

Γράφημα 1 Εκτιμώμενες τριμηνιαίες πωλήσεις λιανικού ηλεκτρονικού εμπορίου στις ΗΠΑ ως ποσοστό των συνολικών τριμηνιαίων λιανικών πωλήσεων: 1ο τρίμηνο 2012 – 3ο τρίμηνο 2021 . Πηγή: USCensusBureau (2021).....	8
Γράφημα 2 Έσοδα και ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρώπη - Πηγή: Lone, Harboul & Weltevreden (2021).....	9
Γράφημα 3 Διαχρονική εξέλιξη και πρόβλεψη λιανικών ηλεκτρονικών πωλήσεων στην Κίνα – Πηγή: InternationalTradeAdministration (2021).....	10

Λίστα πινάκων

Πίνακας 1 Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο	29
Πίνακας 2 Συγκριτικός πίνακας όσον αφορά τα ειδικά καθεστάτα πριν και μετά την ενσωμάτωση των Οδηγιών και των κανόνων.....	30

Εισαγωγή

Η επιχειρηματική δραστηριότητα με χρήση του Διαδικτύου και κατ' επέκταση το ηλεκτρονικό εμπόριο, παρά το γεγονός ότι είναι σχετικά νέα μορφή πραγματοποίησης συναλλαγών, είναι ένας κλάδος με ήδη σημαντικό μερίδιο επί του συνόλου των συναλλαγών αλλά ακόμα πιο σημαντικές προοπτικές, ενώ με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία φαίνεται να γίνεται μια από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες στον κόσμο, με τις διαδικτυακές λιανικές πωλήσεις να ξεπερνούν τα 4,2 τρισεκατομμύρια δολάρια το 2020 (Forbes, 2021).

Το μέγεθος του κλάδου αυτού δημιουργεί την απαίτηση για ύπαρξη κατάλληλης φορολογικής νομοθεσίας που να καθορίζει με σαφήνεια τις φορολογικές αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται στη φορολόγηση των συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου. Το ηλεκτρονικό εμπόριο πραγματοποιείται σε παγκόσμιο περιβάλλον, ενώ κάθε χώρα επιβάλλει φόρους βάσει της εθνικής νομοθεσίας. Σε πολλές ωστόσο περιπτώσεις, οι χώρες συνάπτουν ένα δίκτυο Συμφωνιών Διπλής Φορολογίας με τους κύριους εμπορικούς τους εταίρους. Αυτές οι συμφωνίες διπλής φορολογίας στοχεύουν στην πρόληψη ή τον μετριασμό των επιπτώσεων των φορολογικών συναλλαγών και στις δύο υπογράφοντες χώρες και να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή στη διαχείριση της είσπραξης των φόρων. Πολλές από τις συμφωνίες βασίζονται στο πρότυπο φορολογικής συνθήκης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το οποίο ωστόσο δεν είναι σχεδιασμένο να αντιμετωπίζει με συγκεκριμένα μέτρα τα προβλήματα φορολόγησης που ανακύπτουν από το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Τα κύρια προβλήματα προκύπτουν με εταιρείες που εμπορεύονται ηλεκτρονικά και πωλούν αγαθά σε άλλη χώρα, εάν ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση τους διαφέρει από την ηλεκτρονική τους εγκατάσταση. Για παράδειγμα, μια εταιρεία μπορεί να έχει συσταθεί στην Ελλάδα και να αποφασίσει να ιδρύσει την ηλεκτρονική της επιχείρηση μέσω ενός διακομιστή π.χ. στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Εάν ένα προϊόν πωλείται σε πελάτη στην Ιταλία που αγόρασε το προϊόν μέσω του νέου ιστότοπου, ποια χώρα (ή χώρες) μπορούν να φορολογήσουν το επιχειρηματικό κέρδος της εταιρείας αυτής από την πώληση στον συγκεκριμένο πελάτη; Οι Η.Π.Α. όπου φιλοξενείται ο ιστότοπος, η Ιταλία επειδή εκεί έγινε η αγορά ή η Ελλάδα επειδή εκεί παρήχθη το προϊόν και επομένως βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση της; Αυτό το παράδειγμα δείχνει τις δυσκολίες που μπορούν να προκύψουν για την φορολόγηση στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου.

Με δεδομένο λοιπόν ότι στην σημερινή εποχή η οποία χαρακτηρίζεται από ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας και των ηλεκτρονικών συναλλαγών, οι επιχειρήσεις υιοθετούν με αυξανόμενο ρυθμό το διαδίκτυο για την προβολή και πώληση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους ανεξάρτητα από το μέγεθός τους. Τα οφέλη είναι ποικίλα και αφορούν τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τους καταναλωτές. Ως εκ τούτου, ο κρατικός μηχανισμός οφείλει με την σειρά του να λειτουργεί με βάση τις υφιστάμενες συνθήκες οι οποίες χαρακτηρίζονται από ολοένα και αυξανόμενο όγκο των ηλεκτρονικών συναλλαγών, γεγονός που ανάγει το ηλεκτρονικό εμπόριο ως κλάδο με ιδιαίτερη σημασία για την εκάστοτε εθνική οικονομία με σημαντικές δυνατότητες όσον αφορά την δημιουργία φορολογικών εσόδων.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστεί τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και σε πρακτικό, το ζήτημα της φορολόγησης των διαδικτυακών συναλλαγών τόσο στο εσωτερικό της Ελλάδας όσο και στο εξωτερικό. Η εργασία χωρίζεται σε τρία κύρια μέρη. Το πρώτο ξεκινά με την βιβλιογραφική ανασκόπηση πάνω σε βασικές έννοιες που αφορούν το ηλεκτρονικό εμπόριο ενώ επιπλέον γίνεται και μια σύγκριση ανάμεσα στο εμπόριο μέσω διαδικτύου και το συμβατικό εμπόριο, παρουσιάζοντας τα εκάστοτε πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου. Επιπλέον, παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο γύρω από την φορολογική διαχείριση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στην

Ελλάδα, στην Ευρώπη και τις Ηνωμένες Πολιτείες. Στο δεύτερο μέρος γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο για την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα και την εξέλιξή του στο χρόνο, ενώ στο τρίτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα στατιστικά στοιχεία που αφορούν την ανάπτυξη των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα και η σύγκρισή τους με άλλα αντίστοιχα δεδομένα από την διεθνή αγορά. Τέλος, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα από την εν λόγω σύγκριση.

Κεφάλαιο 1: Θεωρητικό πλαίσιο

1.1 Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ξεκινώντας με τον ορισμό του ηλεκτρονικού εμπορίου, το ηλεκτρονικό εμπόριο αναφέρεται στη χρήση του Διαδικτύου και δικτύων ηλεκτρονικών υπολογιστών για την αγορά, την πώληση, την μεταφορά ή την εμπορία δεδομένων, αγαθών ή υπηρεσιών (Plunkett et al, 2014). Το ηλεκτρονικό εμπόριο συχνά συγχέεται με το ηλεκτρονικό επιχειρείν καθώς μερικοί άνθρωποι βλέπουν τον όρο εμπόριο ως περιγραφή μόνο συναλλαγών αγοράς και πώλησης που πραγματοποιούνται μεταξύ επιχειρηματικών εταιριών. Ωστόσο, όπως αναφέρουν και οι Turbanetal. (2017), αν χρησιμοποιηθεί αυτός ο ορισμός του εμπορίου, ο όρος ηλεκτρονικό εμπόριο θα ήταν αρκετά στενός. Έτσι, πολλοί χρησιμοποιούν τον όρο ηλεκτρονικό επιχειρείν. Το ηλεκτρονικό επιχειρείν αναφέρεται σε έναν ευρύτερο ορισμό του ηλεκτρονικού εμπορίου, όχι μόνο την αγορά και πώληση αγαθών και υπηρεσιών, αλλά τη διεξαγωγή όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο διαδίκτυο, όπως η εξυπηρέτηση πελατών, η συνεργασία με άλλους επιχειρηματικούς εταίρους, η μάθηση μέσω διαδικτύου και η διεξαγωγή ηλεκτρονικών συναλλαγών σε έναν οργανισμό. Ένας άλλος ορισμός που δίνεται από τους Lin et al., (2012), αναφέρει ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο αφορά διαδικασίες συντονισμού, μετάδοσης και συνεργασίας που απαιτούνται για την μετάδοση πληροφοριών και την ολοκλήρωση διαδικασιών μέσω διαδικτύου στο πλαίσιο μιας επιχείρησης. Ωστόσο, άλλοι συγγραφείς θεωρούν ότι το ηλεκτρονικό επιχειρείν περιλαμβάνει μόνο εκείνες τις δραστηριότητες που δεν περιλαμβάνουν αγορές ή πωλήσεις μέσω Διαδικτύου, όπως η συνεργασία και οι ενδοεπιχειρησιακές δραστηριότητες, είναι δηλαδή συμπλήρωμα του στενά καθορισμένου ηλεκτρονικού εμπορίου. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, το ηλεκτρονικό εμπόριο μπορεί να θεωρηθεί ως ένα υποσύνολο του ηλεκτρονικού επιχειρείν.

Από τον παραπάνω ορισμό εξάγεται το συμπέρασμα ότι σημαντικό ρόλο για την πραγματοποίηση του ηλεκτρονικού εμπορίου παίζουν τα μέσα πραγματοποίησης του, με το διαδίκτυο να αποτελεί προφανώς το πιο σημαντικό μέσο από αυτά, δίχως όμως να είναι και το μοναδικό. Στα μέσα του ηλεκτρονικού εμπορίου συγκαταλέγονται επίσης, το τηλέφωνο (σταθερό και κινητό), η τηλεόραση και η τηλεομοιοτυπία (Bacchetta et al, 1998). Το διαδίκτυο αναμφίβολα είναι το κύριο μέσο πραγματοποίησης συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς προσφέρει μια σειρά από πλεονεκτήματα κατά την πραγματοποίηση μιας εμπορικής συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, δίνει την δυνατότητα για την μετάδοση ήχου, εικόνας και κειμένου μέσω διάφορων εφαρμογών πολυμέσων, κάτι που σημαίνει ότι διευρύνεται σημαντικά το πεδίο των δυνατοτήτων σχετικά με τα εμπορεύσιμα αγαθά και υπηρεσίες που μπορούν να πραγματοποιηθούν, ενώ ταυτόχρονα επιτρέπει την πραγματοποίηση του συνόλου μιας εμπορικής συναλλαγής μέσω αυτού, καθώς υπάρχουν πολλαπλές δυνατότητες για την επιλογή και την πληρωμή των προϊόντων.

Το δεύτερο βασικό σημείο του ανωτέρω ορισμού αφορά την έννοια της διαδικασίας. Σύμφωνα με τους Turbanetal. (2017), μια εμπορική συναλλαγή έχει τρεις διακριτές φάσεις οι οποίες είναι: η παραγγελία, η πληρωμή και η παράδοση του προϊόντος. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, ανάλογα με το βαθμό που κάθε μια από αυτές τις φάσεις είναι ψηφιοποιημένη, διακρίνονται σε καθαρό ή μερικό (pure or partial) ηλεκτρονικό εμπόριο (Turbanetal.,2017).Πιο συγκεκριμένα, κάθε δραστηριότητα μπορεί να είναι φυσική ή ψηφιακή. Επομένως, εάν όλες οι δραστηριότητες είναι ψηφιακές, έχουμε μια καθαρή μορφή ηλεκτρονικού εμπορίου. Αντίθετα, αν καμία δεν είναι ψηφιακή, δεν έχουμε ηλεκτρονικό εμπόριο, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση έχουμε μερικό ηλεκτρονικό εμπόριο. Για παράδειγμα, η αγορά ενός υπολογιστή ή ενός βιβλίου από το διαδίκτυο είναι μια μορφή μερικού ηλεκτρονικού εμπορίου επειδή τα εμπορεύματα παραδίδονται φυσικά. Ωστόσο, η αγορά ενός προϊόντος λογισμικού από το διαδίκτυο είναι καθαρό ηλεκτρονικό

εμπόριο επειδή η παραγγελία, η επεξεργασία και η παράδοση στον αγοραστή είναι όλα ψηφιακά. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι πολλές εταιρείες μπορούν να λειτουργούν και στις δύο αυτές ταξινομήσεις.

1.1.1 Περιεχόμενο του ηλεκτρονικού εμπορίου

Ο τομέας του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ποικίλος και περιλαμβάνει πολλές δραστηριότητες, οργανωτικές μονάδες και τεχνολογίες. Οι Turbanetal. (2017) διακρίνουν στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου τα παρακάτω μέρη:

1. **Άνθρωποι:** Πωλητές, αγοραστές, μεσάζοντες, ειδικοί πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογίας, άλλοι υπάλληλοι και οποιοσδήποτε άλλο άτομο εμπλέκεται συνολικά.
2. **Δημόσια πολιτική:** Νομικά και άλλα θέματα πολιτικής και ρυθμίσεων, όπως η προστασία των προσωπικών δεδομένων και η φορολογία, τα οποία καθορίζονται από τις κυβερνήσεις. Επίσης, περιλαμβάνονται τεχνικά πρότυπα και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης με αυτά.
3. **Μάρκετινγκ και διαφήμιση:** Όπως κάθε άλλη επιχείρηση, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο συνήθως χρειάζονται την υποστήριξη του μάρκετινγκ και της διαφήμισης. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό στις ηλεκτρονικές συναλλαγές B2C, στις οποίες οι αγοραστές και οι πωλητές συνήθως δεν γνωρίζονται μεταξύ τους.
4. **Υπηρεσίες υποστήριξης:** Απαιτούνται πολλές υπηρεσίες για την υποστήριξη του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτά κυμαίνονται από τη δημιουργία περιεχομένου, τις πληρωμές έως την παράδοση παραγγελιών.
5. **Επιχειρηματικές συνεργασίες:** Κοινοπραξίες, ανταλλαγές και επιχειρηματικές συμπράξεις διαφόρων τύπων είναι κοινές στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτές συμβαίνουν συχνά σε όλη την αλυσίδα εφοδιασμού, αφορά δηλαδή, τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ μιας εταιρείας και των προμηθευτών, πελατών και άλλων συνεργατών της.

Επιπλέον, το ηλεκτρονικό εμπόριο βασίζεται σε μια υποδομή η οποία αφορά το υλικό, το λογισμικό και τα δίκτυα που χρησιμοποιούνται στην διαδικασία συνολικά. Όλα αυτά τα στοιχεία απαιτούν καλές πρακτικές διαχείρισης. Αυτό σημαίνει ότι οι εταιρείες θα πρέπει να οργανώσουν, να σχεδιάσουν στρατηγικές και να αναδιαρθρώσουν διαδικασίες όπως απαιτείται, για να βελτιστοποιήσουν την επιχειρηματική χρήση των μοντέλων και των στρατηγικών του ηλεκτρονικού εμπορίου. Για να εκτελέσουν αυτές τις εφαρμογές, οι εταιρείες χρειάζονται τις κατάλληλες πληροφορίες, υποδομές και υπηρεσίες υποστήριξης.

Η ταξινόμηση του ηλεκτρονικού εμπορίου με βάση το περιεχόμενο των συναλλαγών είναι η πιο κοινή χρησιμοποιούμενη ταξινόμηση καθώς βοηθά στην καλύτερη κατανόηση αυτού του έντονα διαφοροποιημένου πεδίου. Οι κύριοι τύποι συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου παρατίθενται παρακάτω (Katic&Pusara2004,Turbanetal. 2017)

Business-to-Business (B2B): Το ηλεκτρονικό εμπόριο «Business-to-business (B2B)» αναφέρεται στις συναλλαγές μεταξύ και μεταξύ οργανισμών. Σήμερα, περίπου το 85% του όγκου των συναλλαγών είναι B2B. Η αγορά πρώτων υλών και εμπορευμάτων μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου από επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις (B2B) και στην συνέχεια η πώλησή τους σε ιδιώτες (B2C) είναι η πιο κοινή μορφή ηλεκτρονικού εμπορίου.

Business-to-Consumer (B2C): Το ηλεκτρονικό εμπόριο από επιχείρηση προς καταναλωτή (B2C) περιλαμβάνει λιανικές συναλλαγές προϊόντων ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις σε μεμονωμένους αγοραστές. Ο τυπικός αγοραστής σε ένα site είναι αυτού του τύπου. Δεδομένου ότι οι πωλητές είναι συνήθως έμποροι λιανικής, αυτός ο τύπος εμπορίου ονομάζεται και «e-tailing».

Business-to-Business-to-Consumer(B2B2C): Στο ηλεκτρονικό εμπόριο από επιχείρηση σε επιχείρηση σε καταναλωτή (B2B2C), μια επιχείρηση (B1) πουλά ένα προϊόν σε άλλη επιχείρηση (B2). Στη συνέχεια, η B2 πουλά ή παραχωρεί το προϊόν σε άτομα που μπορεί να είναι πελάτες ή υπάλληλοι του ίδιου του B2. Ένα παράδειγμα είναι οι κάρτες με ενσωματωμένη μια αξία για αγορές που πωλούνται από διάφορες επιχειρήσεις σε άλλες για να τις δωρίσουν στους υπαλλήλους ή τους πελάτες τους.

Consumer-to-Business(C2B): Στο σχήμα καταναλωτής σε επιχείρηση (C2B), οι άνθρωποι χρησιμοποιούν το Διαδίκτυο για να πουλήσουν προϊόντα ή υπηρεσίες σε άτομα και οργανισμούς. Εναλλακτικά, τα μεμονωμένα άτομα χρησιμοποιούν το C2B για να υποβάλουν προσφορές για προϊόντα ή υπηρεσίες..

Intrabusiness EC: Η κατηγορία ενδοεπιχειρησιακού ηλεκτρονικού εμπορίου αναφέρεται στην πραγματοποίηση συναλλαγών μεταξύ διαφόρων οργανωτικών τμημάτων και ατόμων.

Business-to-Employees (B2E): Η κατηγορία επιχείρηση – σε εργαζόμενους (B2E) αναφέρεται στην παροχή υπηρεσιών, πληροφοριών ή προϊόντων από οργανισμούς στους υπαλλήλους τους. Μια σημαντική κατηγορία εργαζομένων είναι οι μετακινούμενοι υπάλληλοι, όπως τοπικοί αντιπρόσωποι ή υπηρεσίες επισκευής που πηγαίνουν στους πελάτες. Η υποστήριξη του ηλεκτρονικού εμπορίου σε τέτοιους υπαλλήλους ονομάζεται επίσης business-to-mobile employees (επιχείρηση-σε μετακινούμενους εργαζόμενους - B2ME).

Καταναλωτής σε Καταναλωτή (C2C): Στην κατηγορία ηλεκτρονικού εμπορίου από καταναλωτή σε καταναλωτή (C2C), οι μεμονωμένοι καταναλωτές πωλούν ή αγοράζουν από άλλους καταναλωτές. Παραδείγματα C2C περιλαμβάνουν άτομα που πωλούν ηλεκτρονικά μεταχειρισμένα ή καινούρια είδη όπως ηλεκτρονικά είδη, οχήματα, ρούχα, ή ακόμα και προσωπικές υπηρεσίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι δημοπρασίες του Ebay οι οποίες είναι ως επί το πλείστον C2C.

C-commerce: Το συνεργατικό εμπόριο (c-commerce) αναφέρεται σε διαδικτυακές δραστηριότητες και την επικοινωνία που πραγματοποιείται από μέρη που εργάζονται για την επίτευξη του ίδιου στόχου. Για παράδειγμα, η από κοινού σχεδίαση ενός νέου προϊόντος από δυο ή περισσότερους εταίρους.

E-Government: Στην ηλεκτρονική διακυβέρνηση το ηλεκτρονικό εμπόριο βρίσκει εφαρμογή, καθώς μια κρατική υπηρεσία αγοράζει ή παρέχει αγαθά, υπηρεσίες ή πληροφορίες από ή προς επιχειρήσεις (G2B) ή από ή προς μεμονωμένους πολίτες (G2C). Οι κυβερνήσεις μπορούν επίσης να συναλλάσσονται με άλλες κυβερνήσεις (G2G).

1.1.2 Ιστορική αναδρομή

Η πρώτες εφαρμογές ηλεκτρονικού εμπορίου μπορούν να εντοπιστούν στις αρχές της δεκαετίας του 1970, όταν τα χρήματα μεταφέρονταν ηλεκτρονικά, κυρίως μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, διαδικασία γνωστή ως ηλεκτρονική μεταφορά κεφαλαίων EFT (Turbanetal.,2017), όπου τα κεφάλαια μπορούσαν να δρομολογηθούν ηλεκτρονικά από τον έναν οργανισμό στον άλλο. Ωστόσο, η χρήση αυτών των εφαρμογών περιορίστηκε σε μεγάλες εταιρείες και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Στη συνέχεια, ήρθε η ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), μια τεχνολογία που χρησιμοποιείται για να επιτρέψει την ηλεκτρονική μεταφορά εγγράφων ενώ στην συνέχεια ακολούθησαν περισσότερες νέες εφαρμογές ηλεκτρονικού εμπορίου, που αφορούν από συστήματα κρατήσεων ταξιδιών έως διαδικτυακές συναλλαγές μετοχών. Το Διαδίκτυο εμφανίστηκε το 1969, με τους πρώτους χρήστες ήταν κυρίως ακαδημαϊκοί ερευνητές και άλλοι επιστήμονες, ενώ η μετέπειτα η εμφάνιση του Παγκόσμιου Ιστού στις αρχές της δεκαετίας του 1990 επέτρεψε στις εταιρείες να έχουν παρουσία στο Διαδίκτυο τόσο με κείμενο όσο και με φωτογραφίες.

Όταν το Διαδίκτυο έγινε εμπορευματοποιημένο και οι χρήστες άρχισαν να συρρέουν στον Παγκόσμιο Ιστό στις αρχές της δεκαετίας του 1990, εισήχθη ο όρος ηλεκτρονικό εμπόριο. Οι εφαρμογές ηλεκτρονικού εμπορίου επεκτάθηκαν γρήγορα και ταυτόχρονα εμφανίστηκε επίσης ένας μεγάλος αριθμός λεγόμενων «dot-coms» ή «start-ups» εταιριών στο Διαδίκτυο (Turbanetal.,2017). Σχεδόν όλες οι εταιρείες στις αναπτυσσόμενες χώρες έχουν παρουσία στο Διαδίκτυο. Το 1999, η έμφαση του ηλεκτρονικού εμπορίου μετατοπίστηκε από το B2C στο B2B και το 2001 από το B2B στο B2E, το c-commerce, το e-government, το e-learning και το m-commerce (Turbanetal.,2017).

Το 2005, τα κοινωνικά δίκτυα άρχισαν να τραβούν αρκετή προσοχή, όπως και το ηλεκτρονικό εμπόριο και οι ασύρματες εφαρμογές. Από το 2009, στο ηλεκτρονικό εμπόριο προστέθηκαν εμπορικά κανάλια μέσω κοινωνικών δικτύων. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι εμπορικές δραστηριότητες στο Facebook και στο Twitter. Κατά τα πρώτα χρόνια της εμφάνισής του, το ηλεκτρονικό εμπόριο επηρεάστηκε από εταιρείες όπως η Amazon, το e-Bay, η Yahoo κ.α. Ωστόσο, από το 2001 καμία άλλη εταιρεία δεν είχε πιθανώς μεγαλύτερο αντίκτυπο στο ηλεκτρονικό εμπόριο από την Google. Η Google σχετίζεται με τις αναζητήσεις στον Ιστό με στοχευμένες διαφημίσεις μέσω μιας πολύ εξελιγμένης μηχανής αναζήτησης που διαθέτει, η οποία έχει μεγάλη αποδοχή στους χρήστες του διαδικτύου. Με τη σημερινή της μορφή η Google κάνει πολύ περισσότερα πράγματα από μια απλή μηχανή αναζήτησης καθώς χρησιμοποιεί πολλά καινοτόμα μοντέλα και παρέχει ένα μεγάλο εύρος υπηρεσιών οι οποίες αφορούν τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τα μεμονωμένα άτομα όσον αφορά το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Η έκρηξη των μέσων κοινωνικής δικτύωσης καθώς και των εργαλείων Web 2.0 (π.χ. wikis, blogs) οδήγησαν σε νέους τρόπους διεξαγωγής του ηλεκτρονικού εμπορίου καθιστώντας το πιο εύκολα προσβάσιμο. Για παράδειγμα, οι Marsden & Chaney (2012) αναφέρουν πώς τα μέσα κοινωνικής δικτύωσης συμβάλλουν στις πωλήσεις, καθιστώντας τα μια εφαρμογή «κοινωνικού εμπορίου». Μια σημαντική εξέλιξη που ώθησε την ανάπτυξη των εμπορικών συναλλαγών μέσω των κοινωνικών δικτύων ήταν η ανάπτυξη των τεχνολογιών Web 2.0, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, ενώ εξίσου σημαντικό ρόλο έπαιξε και η παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων. Αυτό προκάλεσε την ανάγκη για συνεργασία διαφόρων ομάδων ατόμων (πελάτες, επιχειρηματίες, προμηθευτές κ.α.) ανεξάρτητα από το που βρίσκεται η φυσική τους τοποθεσία. Οι εφαρμογές Web 2.0 δημιούργησαν αποτελεσματικές πλατφόρμες και έκαναν επί της ουσίας εφικτή μια τέτοιου είδους συνεργασία (Turbanetal.,2017).

Επιπλέον, η ταχεία ανάπτυξη των φορητών υπολογιστών και των smartphones έχουν επίσης διευκολύνει το εμπόριο μέσω των κοινωνικών δικτύων. Πλέον, υπάρχουν πολλές εφαρμογές που βασίζονται στην τοποθεσία του χρήστη, σε διάφορες ομάδες που δημιουργούνται, στα κοινωνικά δίκτυα καθώς επίσης και σε διάφορες άλλες πληροφορίες οι οποίες φέρνουν πιο κοντά τους καταναλωτές και τις εταιρείες.

Δεδομένης της δημοτικότητας του Facebook και των ταχέως αυξανόμενων εμπορικών δραστηριοτήτων που διεξάγονται ή διευκολύνονται από τον ιστότοπο, ορισμένοι πιστεύουν ότι το Facebook φέρνει επανάσταση στο ηλεκτρονικό εμπόριο, ειδικά για τις μικρές επιχειρήσεις. Έτσι, πολλοί αναφέρονται στον όρο f-commerce, δείχνοντας τον αυξημένο ρόλο του Facebook στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου από το 2009 (Shih 2011).

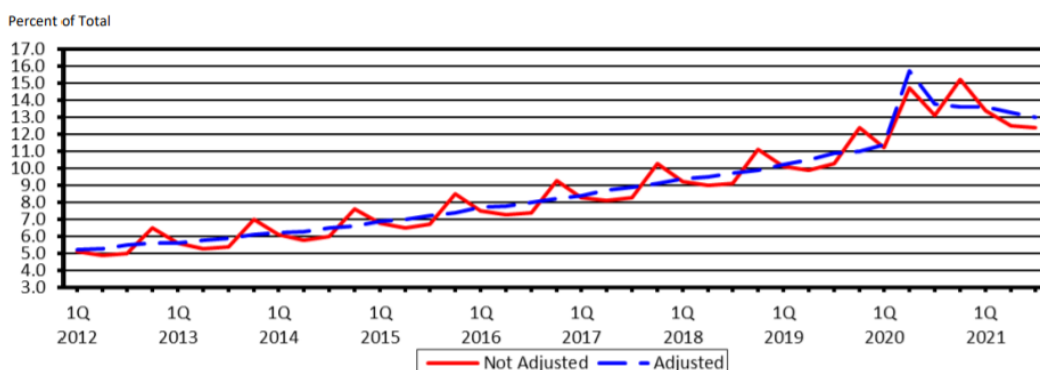
Δεδομένης της φύσης της τεχνολογίας και της χρήσης του Διαδικτύου, το ηλεκτρονικό εμπόριο αναμφίβολα θα συνεχίσει να αναπτύσσεται και θα προσθέτει νέα επιχειρηματικά μοντέλα, τα οποία με την σειρά τους φέρνουν ολοένα και μεγαλύτερες προκλήσεις για την φορολόγηση των συναλλαγών που διενεργούνται.

Κεφάλαιο 2. Ανάπτυξη και σημερινή εικόνα του ηλεκτρονικού εμπορίου

Σύμφωνα με τους Turbanetal. (2017) οι οποίοι παρέχουν στοιχεία από το Γραφείο Απογραφής του Υπουργείου Εμπορίου των Η.Π.Α (2013), οι συνολικές αποστολές της ΕΕ αυξήθηκαν κατά 16,5% σε ένα χρόνο, ενώ το λιανικό εμπόριο των ΗΠΑ στο διαδίκτυο αυξήθηκε κατά 17% το πρώτο τρίμηνο του 2012 σε σύγκριση με ένα χρόνο νωρίτερα. Το ηλεκτρονικό εμπόριο, ήδη από της αρχές της δεκαετίας του 2010 παρουσίαζε σημαντικούς ρυθμούς ανάπτυξης σε όλους τους τομείς.

Σύμφωνα με τον Leggatt (2012), στο Ηνωμένο Βασίλειο οι διαδικτυακές πωλήσεις της Domino's Maril αυξήθηκαν περίπου 1.000% μεταξύ 2000 και 2012, ενώ παρόμοια αποτελέσματα μπορούν να βρεθούν σε πολλούς κλάδους, εταιρείες και χώρες (Ahmad, 2014). Σύμφωνα με δελτίο τύπου του ecommerce-europe.eu/ της 23ης Μαΐου 2013, το ευρωπαϊκό ηλεκτρονικό εμπόριο αυξήθηκε κατά 19% το 2012 φτάνοντας τα 312 δισεκατομμύρια ευρώ. Αντίστοιχη είναι και η εικόνα και σε άλλες χώρες με τους Stanley and Ritacca (2014), να αναφέρουν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Κίνα εκτοξεύεται, φτάνοντας τα 600 δισεκατομμύρια δολάρια μέχρι το τέλος του 2013 ενώ σε αρκετές άλλες αναπτυσσόμενες χώρες η ΕΚ γίνεται σημαντικό οικονομικό πλεονέκτημα (Maitra 2013).

Σήμερα το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι πιο ανεπτυγμένο από ποτέ σε παγκόσμιο επίπεδο. Το Γραφείο Απογραφής του Υπουργείου Εμπορίου των Η.Π.Α., στην τελευταία του έκθεση αναφέρει ότι η εκτίμηση των λιανικών πωλήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου στις ΗΠΑ για το 3^ο τρίμηνο του 2021, ήταν 214,6 δισεκατομμύρια δολάρια, ενώ συνολικές λιανικές πωλήσεις για το 3^ο τρίμηνο του 2021 υπολογίστηκαν σε 1.648,6 δισεκατομμύρια δολάρια. Σε σχέση με τα αντίστοιχα διαστήματα για το 2021, στο 3^ο τρίμηνο το ηλεκτρονικό εμπόριο αυξήθηκε κατ' εκτίμηση κατά 6,6 (±0,9%) από το 3^ο τρίμηνο του 2020 ενώ οι συνολικές λιανικές πωλήσεις αυξήθηκαν 13,1% (±0,7%) την ίδια περίοδο. Τέλος, η έκθεση αναφέρει ότι οι πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου το 3^ο τρίμηνο του 2021 αντιπροσώπευαν το 13% των συνολικών πωλήσεων. Σε μη προσαρμοσμένη βάση, η εκτίμηση των πωλήσεων λιανικού ηλεκτρονικού εμπορίου στις ΗΠΑ για το 3^ο τρίμηνο του 2021 ανήλθε συνολικά στα 204,6 δισεκατομμύρια δολάρια, σημειώνοντας μείωση 3,2% (±0,4%) από το 2^ο τρίμηνο του 2021. Η εκτίμηση του τρίτου τριμήνου 2021 για το ηλεκτρονικό εμπόριο αύξηση 6,8% (±0,9%) από το τρίτο τρίμηνο του 2020 ενώ οι συνολικές λιανικές πωλήσεις αυξήθηκαν 13,2% (±0,7%) την ίδια περίοδο. Οι πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου το 3^ο τρίμηνο του 2021 αντιπροσώπευαν το 12,4% των συνολικών πωλήσεων.



Γράφημα 1 Εκτιμώμενες τριμηνιαίες πωλήσεις λιανικού ηλεκτρονικού εμπορίου στις ΗΠΑ ως ποσοστό των συνολικών τριμηνιαίων λιανικών πωλήσεων: 1ο τρίμηνο 2012 – 3ο τρίμηνο 2021. Πηγή: USCensusBureau (2021)

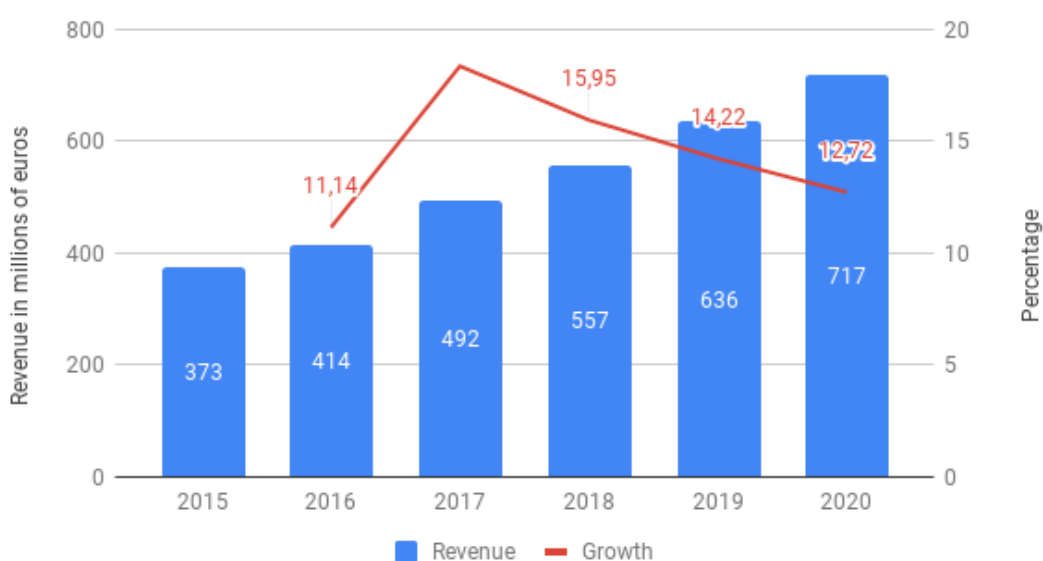
Επιπλέον, όπως φαίνεται στο παραπάνω γράφημα, είναι σαφής η διαχρονική αύξηση του ποσοστού των πωλήσεων μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου στο σύνολο των συνολικών πωλήσεων, καθώς όπως φαίνεται, το 1^ο τρίμηνο του 2012 αυτές αντιπροσώπευαν μόλις το 5% των συνολικών, ενώ το 1^ο τρίμηνο του 2021 ανέρχονταν σε 13% επί των συνολικών πωλήσεων.

Όσον αφορά την Ευρώπη, σύμφωνα με τα τελευταία στοιχεία της έρευνας των Lone, Harboul & Weltevreden (2021) σε όλη την Ευρώπη, η χρήση του ηλεκτρονικού εμπορίου αυξάνεται, καθώς ο αριθμός και το μερίδιο των ηλεκτρονικών αγορών αυξάνεται κάθε χρόνο. Το μεγαλύτερο άλμα των ηλεκτρονικών αγορών μπορεί να παρατηρηθεί το 2020, εν μέρει λόγω της πανδημίας του Covid-19 που ωθεί τους καταναλωτές σε διαδικτυακές αγορές. Και οι 37 χώρες παρουσίασαν αυξήσεις στον κύκλο εργασιών του ηλεκτρονικού εμπορίου B2C, καθώς και στο E-GDP (το μερίδιο του ΑΕΠ που αποτελείται από το ηλεκτρονικό εμπόριο). Οι ρυθμοί αύξησης του κύκλου εργασιών για την Ευρώπη παρέμειναν σταθερά διψήφιοι και αναμένεται να συνεχίσουν την ανοδική τροχιά για το άμεσο μέλλον.

Επιπλέον, στην ίδια έκθεση αναφέρεται, ότι όπως και με τα προηγούμενα χρόνια, το 2020 η Δυτική Ευρώπη κατέχει το υψηλότερο μερίδιο του συνολικού κύκλου εργασιών του ευρωπαϊκού ηλεκτρονικού εμπορίου για το 2020 με 64%. Πολύ πιο πίσω είναι η Νότια Ευρώπη η οποία κατέχει το 16% του συνολικού κύκλου εργασιών. Ωστόσο, όσον αφορά την ανάπτυξη, η Ανατολική Ευρώπη παρουσίασε το 2020 ρυθμό ανάπτυξης 36%, ενώ ο ρυθμός ανάπτυξης της Δυτικής Ευρώπης παρέμεινε μέτριος στο 4%. Η Κεντρική και η Νότια Ευρώπη παρουσίασαν παρόμοιους ρυθμούς ανάπτυξης το 2020, 28% και 24% αντίστοιχα. Είναι πιθανό ότι η υστέρηση της Ανατολικής Ευρώπης σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές περιοχές στον κύκλο εργασιών του ηλεκτρονικού εμπορίου B2C οφείλεται στη χαμηλή διείσδυση ηλεκτρονικών αγοραστών (41%), η οποία είναι λιγότερο από το ήμισυ της διείσδυσης ηλεκτρονικών αγοραστών της Δυτικής Ευρώπης (86%).

Οι πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρώπη αυξήθηκαν στα 621 δισεκατομμύρια ευρώ το 2019 και ανήλθαν σε 757 δισεκατομμύρια ευρώ το 2020. Το μεγαλύτερο μέρος του διαδικτυακού τζίρου εξακολουθεί να δημιουργείται στη Δυτική Ευρώπη, η οποία αντιπροσωπεύει περίπου το 70% του συνολικού ευρωπαϊκού διαδικτυακού τζίρου λιανικής. Η Νότια Ευρώπη, η Βόρεια Ευρώπη, η Κεντρική Ευρώπη και η Ανατολική Ευρώπη, εμφανίζουν πολύ χαμηλότερο μερίδιο του ευρωπαϊκού ηλεκτρονικού εμπορίου με 15%, 7%, 6% και 1% αντίστοιχα.

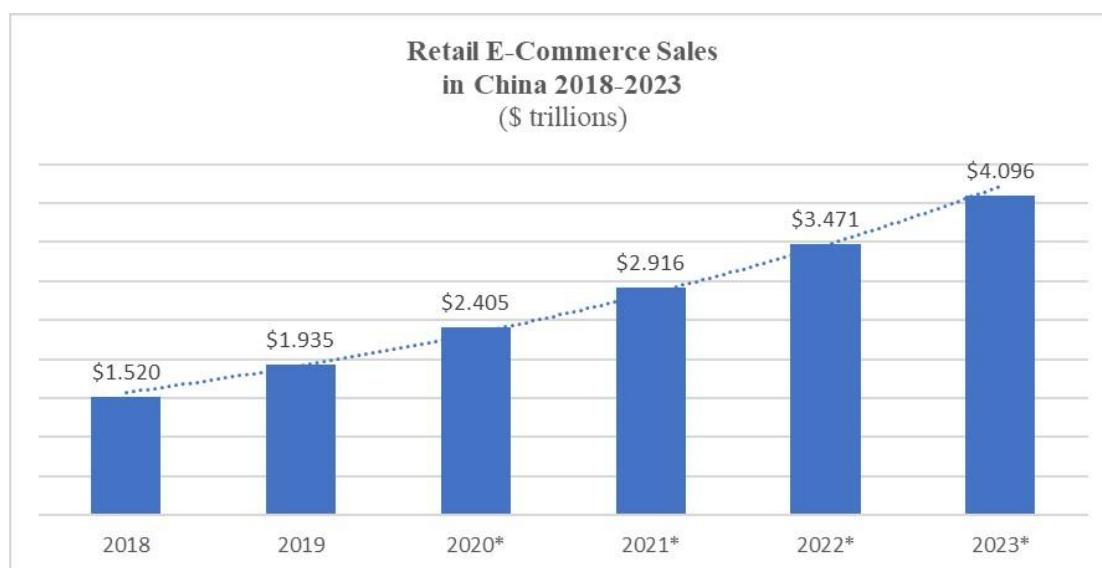
Growth of ecommerce revenue in Europe



Γράφημα 2 Έσοδα και ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου στην Ευρώπη - Πηγή: Lone, Harboul & Weltevreden (2021)

Η σημερινή εικόνα όσον αφορά την αγορά ηλεκτρονικού εμπορίου λιανικής της Κίνας την τοποθετεί στην κορυφή της σχετικής λίστας κάτι που συμβαίνει από το 2013 μέχρι και

σήμερα. Οι πωλήσεις της αυξήθηκαν 34 φορές τη δεκαετία μέχρι το 2020 σε σύγκριση με την εννεαπλάσια αύξηση σε παγκόσμιο επίπεδο. Το 2020, οι πωλήσεις ανήλθαν σε 2,3 τρισεκατομμύρια δολάρια, αντιπροσωπεύοντας λίγο περισσότερο από το ήμισυ του συνόλου της παγκόσμιας αγοράς ηλεκτρονικού εμπορίου ύψους 4,3 τρισεκατομμυρίων δολαρίων. Επιπλέον, όσον αφορά και τον αριθμό των συναλλαγών, η Κίνα είναι η μεγαλύτερη αγορά ηλεκτρονικού εμπορίου στον κόσμο με πάνω από το 50% των παγκόσμιων συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου να προέρχονται από την αυτήν. Προχωρώντας στο 2021, η αγορά ηλεκτρονικού εμπορίου της Κίνας προβλέπεται να είναι μεγαλύτερη από αυτή των ΗΠΑ, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και της Γαλλίας αθροιστικά. Με περισσότερους από 710 εκατομμύρια ψηφιακούς πελάτες, οι διαδικτυακές λιανικές συναλλαγές της Κίνας έφτασαν τα 1,93 τρισεκατομμύρια δολάρια το 2019 και προβλέπεται να φτάσουν τα 4,09 τρισεκατομμύρια δολάρια έως το 2023.



Γράφημα 3 Διαχρονική εξέλιξη και πρόβλεψη λιανικών ηλεκτρονικών πωλήσεων στην Κίνα – Πηγή: InternationalTradeAdministration (2021)

2.1 Σύγκριση ηλεκτρονικού και συμβατικού εμπορίου

Λόγω της εκθετικής ανάπτυξης του Διαδικτύου, η φύση και η δομή του ανταγωνισμού στον παραδοσιακό τρόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας και ηλεκτρονικού εμπορίου έχει αλλάξει δραματικά. Με τον παραδοσιακό τρόπο εμπορίου, οι περισσότερες επιχειρήσεις έπρεπε να ανταγωνίζονται σε έναν κλάδο και συχνά σε μια συγκεκριμένη περιορισμένη γεωγραφική περιοχή, αλλά το Διαδίκτυο σπάει όλα αυτά τα όρια. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η Amazon η οποία ξεκίνησε ως ηλεκτρονικό βιβλιοπωλείο αλλά γρήγορα επεκτάθηκε σε νέα προϊόντα και αγορές και σήμερα παρέχει χιλιάδες προϊόντα και υπηρεσίες από μουσική μέχρι υπηρεσίες τηλεόρασης, διαφήμισης κ.α.

Σύμφωνα με τους Lin et al. (2012), η κύρια διαφορά ανάμεσα στα δυο είδη εμπορίου είναι ότι το ηλεκτρονικό εμπεριέχει την δυνατότητα πρόσβασης των πελατών στο ηλεκτρονικό κατάστημα δίχως χρονικούς και γεωγραφικούς περιορισμούς, ενώ επιπλέον παρέχει σημαντικά μεγαλύτερη ταχύτηταπρόσβασης αλλά και εξυπηρέτησης ενώ συνολικά παρέχονται περισσότερα προϊόντα και υπηρεσίες. Επιπλέον, οι Udin&Adebayo (2015), αναφέρουν ότι οι μονάδες ατόμων που πραγματοποιούν τις αγορές τους μέσω διαδικτύου έχουν σημαντικά μεγαλύτερες επιλογές.

Μια ακόμα σημαντική διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στο συμβατικό και το ηλεκτρονικό εμπόριο έχει να κάνει με την απουσία άμεσης επαφής ανάμεσα σε ανθρώπους. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι σε πολλές περιπτώσεις, οι πελάτες

έχουν στη διάθεσή τους υπηρεσίες υποστήριξης πριν, κατά την διάρκεια ή μετά την αγορά ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας(μέσω chat ή τηλεφώνου) προκειμένου να δοθούν οδηγίες, συμβουλές ή καθοδήγηση από εξειδικευμένα στελέχη, ωστόσο δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα σε ένα φυσικό περιβάλλον όπως γίνεται στο συμβατικό εμπόριο. Συνοπτικά μπορεί κανείς να πει ότι οι διαφορές ανάμεσα στο συμβατικό και το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι (Kaur, 2011):

- Έλλειψη ανθρώπινης επαφής
- Άρση γεωγραφικών/χρονικών περιορισμών
- Λιγότερα λειτουργικά έξοδα
- Εξάλειψη διαμεσολαβητών
- Αυξημένη ταχύτητα διενέργειας συναλλαγών
- Περισσότερες δυνατότητες εξατομίκευσης

2.2 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα ηλεκτρονικού εμπορίου

Τα οφέλη του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι πολλαπλά για τους καταναλωτές, με την αύξηση της διαθεσιμότητας των αγαθών σε χαμηλότερο κόστος, και της εξοικονόμησης χρόνου να είναι τα κυριότερα. Επιπλέον, συμβάλει στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων και να τις βοηθήσει με έναν ουσιαστικό τρόπο να επεκταθούν. Οι σύγχρονες επιχειρήσεις έχουν ήδη αντιληφθεί την αξία που μπορεί να τους προσδώσει το ηλεκτρονικό εμπόριο, και έχουν ήδη ενσωματώσει στην πλειοψηφία τους στρατηγικές για την αξιοποίηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και ως πηγή προσέλκυσης νέων πελατών και αύξησης των πωλήσεων τους (Mesut et al., 2014).

Σημαντικό επίσης πλεονέκτημα του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι η δυνατότητα ταχείας συλλογής και ανάλυσης δεδομένων, κάτι που σημαίνει μείωση του χρόνου για την λήψη αποφάσεων και την επιτάχυνση συνολικά της επιχειρηματικής διαδικασίας κάτι που μπορεί να σημαίνει καλύτερη ποιότητα αγαθών με χαμηλότερο κόστος ενώ αυξάνει και τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων (Russman et al., 2015).

Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να ανοίξουν τους ορίζοντές τους σε διεθνές επίπεδο όσον αφορά την διατήρηση ή και την διεύρυνση του μεριδίου αγοράς τους (Kraemer et al., 2002). Επίσης, σύμφωνα με τον Kaur (2011) η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου οδηγεί στην μείωση του κόστους που θα καταβληθεί στους προμηθευτές καθώς οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα πρόσβασης σε διαδικτυακές βάσεις δεδομένων ευκαιριών και προσφορών, υποβολής προσφορών ηλεκτρονικά και ελέγχου της αξιοπιστίας των προμηθευτών. Επιπλέον, μπορεί να οδηγήσει στην ενοποίηση διάφορων συστημάτων, όπως για παράδειγμα με αυτά που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση με τους προμηθευτές και τους πελάτες της (Timmers, 1999), ενώ η αυτοματοποίηση των επιχειρησιακών διαδικασιών μπορεί να συμβάλει στην μείωση του οργανωτικού της κόστους, την βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων ή υπηρεσιών της και της ικανοποίησης των πελατών της λόγω καλύτερης εξυπηρέτησης (Lin et al., 2012).

Παράλληλα, οι μικρότερες επιχειρήσεις μπορούν να αναπτύξουν τις δυνατότητές τους και να γίνουν γνωστές σε πελάτες σε πολύ απομακρυσμένες περιοχές που υπό άλλες συνθήκες αυτό δεν θα ήταν δυνατό να συμβεί ή την επέκταση σε υπάρχουσες (Garciano&Kaplan, 2001) ενώ και το κόστος των μεσαζόντων μειώνεται (Laudon&Traver, 2007).

Ωστόσο, το ηλεκτρονικό εμπόριο παρουσιάζει και ορισμένα μειονεκτήματα, με το σημαντικότερο μειονέκτημα να εντοπίζεται στον έντονο ανταγωνισμό τον οποίο οι επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν λόγω του μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται που είναι ενεργές στο ηλεκτρονικό εμπόριο (και συνεχώς αυξανόμενος). Επιπλέον, η έλλειψη γνώσης των ξένων αγορών μπορεί να λειτουργήσει αρνητικά και να την οδηγήσει σε απώλεια επενδυμένων κεφαλαίων. Το μειονέκτημα αυτό

συνδέεται με το γενικότερο μειονέκτημα του αυξημένου κόστους και της ανάληψης κινδύνων που συνδέονται με την επένδυση στις υποδομές και την διαφήμιση που απαιτείται, αλλά και άλλα ζητήματα που αφορούν τα προσωπικά δεδομένα και την ασφάλεια των συναλλαγών (Sengupta et al., 2005).

Άλλα μειονεκτήματα μπορούν να είναι η μη επαρκής εξυπηρέτηση πελατών ιδιαίτερα στην περίπτωση που δεν υπάρχει αντίστοιχη υπηρεσία, ενώ και οι πελάτες δεν μπορούν να ελέγξουν τα προϊόντα παρά μόνο όταν αυτά φτάσουν στα χέρια τους.

Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο για την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών

3.1 Φορολογική διαχείριση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στην Ευρώπη

Η φορολόγηση στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί ένα σημαντικό θέμα λόγω του όγκου και της αξίας των συναλλαγών τόσο στην Ευρώπη όσο και παγκοσμίως, αφού ήδη καταλαμβάνουν ένα αρκετά μεγάλο ποσοστό επί του συνόλου των πωλήσεων.

Πέρα από το εμπόριο σε επίπεδο κρατών μελών της Ε.Ε., υφίσταται το διεθνές εμπόριο χρειάζεται ξεχωριστή φορολογική μεταχείριση καθώς αφορά συναλλαγές με χώρες εκτός Ε.Ε. Το διασυνοριακό εμπόριο θέτει νέες προκλήσεις λόγω έλλειψης κοινού πλαισίου για την διαχείριση πληρωμών και την φορολογική μεταχείριση ιδιαίτερα στις συναλλαγές χαμηλής αξίας (Καραμητοπούλου, 2019). Ιδιαίτερα στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, επιμέρους ζητήματα που πρέπει να εξεταστούν, αφορούν τις εισαγωγές αγαθών χαμηλής αξίας και τις ψηφιακές υπηρεσίες προς τους καταναλωτές.

Τα τελευταία χρόνια, έχουν εκφραστεί ανησυχίες ότι το υπάρχον φορολογικό σύστημα δεν αποτυπώνει σωστά την ψηφιοποίηση της οικονομίας. Σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες, είναι κοινό φαινόμενο ιδιαίτερα σε πολυεθνικές επιχειρήσεις να πληρώνουν φόρο εισοδήματος εταιρειών όπου πραγματοποιείται η παραγωγή και όχι εκεί όπου βρίσκονται οι καταναλωτές, ή ειδικά για τον ψηφιακό τομέα, οι χρήστες. Αυτό σημαίνει ότι μέσω της ψηφιακής οικονομίας, οι επιχειρήσεις μπορούν να αντλούν εισόδημα από χρήστες στο εξωτερικό, αλλά χωρίς φυσική παρουσία να μην υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στη συγκεκριμένη χώρα (Καραμητοπούλου, 2019).

Για την αντιμετώπιση αυτών των ανησυχιών, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει αναπτύξει την πρόταση, ορισμένες από τις μεγαλύτερες πολυεθνικές επιχειρήσεις να πληρώνουν ορισμένους από τους φόρους εισοδήματός τους όπου βρίσκονται οι καταναλωτές τους. Η πρόταση αυτή αναφέρεται ως Πυλώνας και σκοπός είναι να αντικαταστήσει ορισμένους υπάρχοντες κανόνες για τη φορολόγηση των πολυεθνικών. Ωστόσο, αυτή η πρόταση έρχεται σε αντίθεση με ορισμένες πολιτικές που έχουν εφαρμόσει οι χώρες για τη φορολογία των ψηφιακών εταιρειών τα τελευταία χρόνια. Η πιο κοινή μορφή είναι ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών (DST) που είναι ένας φόρος σε επιλεγμένες ακαθάριστες ροές εσόδων μεγάλων ψηφιακών εταιρειών.

Τον Οκτώβριο του 2021 μέσα από μια κοινή δήλωση από την Αυστρία, τη Γαλλία, την Ιταλία, την Ισπανία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τις Ηνωμένες Πολιτείες, παρουσιάστηκε ένα σχέδιο για την κατάργηση των φόρων για τις ψηφιακές υπηρεσίες (DST) και των απειλών αντιποίνων μόλις εφαρμοστούν οι κανόνες του Πυλώνα 1. Η κοινή δήλωση περιέγραφε μια προσέγγιση για τη γεφύρωση μεταξύ της υποχρέωσης DST και της νέας φορολογικής υποχρέωσης του Πυλώνα 1 για τις εταιρείες που ενδέχεται να χρειαστεί να πληρώσουν και τα δύο στην ενδιάμεση περίοδο. Ωστόσο, αυτές δεν είναι οι μόνες χώρες που ενδέχεται να επηρεαστούν από τη συμφωνία του ΟΟΣΑ. Περίπου οι μισές ευρωπαϊκές χώρες του ΟΟΣΑ είτε έχουν ανακοινώσει είτε έχουν προτείνει είτε έχουν εφαρμόσει ένα DST, ενώ επειδή αυτοί οι φόροι επηρεάζουν κυρίως τις αμερικανικές εταιρείες (και επομένως θεωρούνται ως μεροληπτικοί) οι Ηνωμένες Πολιτείες είχαν απαντήσει στις πολιτικές με αντίποινα δασμολογικές απειλές (Asen, 2021).

Με δεδομένο ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο στο όχι και τόσο μακρινό μέλλον θα αφορά την πλειοψηφία των επιχειρήσεων, φανερώνει ότι αυτή η προσέγγιση δεν θα ήταν σωστή. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναφέρει ότι ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς για το ηλεκτρονικό εμπόριο δεν είναι ούτε λογικό ούτε πρακτικό μέτρο (European Parliament, 2016,

Καραμητοπούλου, 2019). Στην Ε.Ε. υφίσταται αντίστοιχη οδηγία για τον ΦΠΑ ενώ τα σχετικά μέτρα προτάθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2016 και εγκρίθηκαν ένα χρόνο μετά (Κανέλλος, 2019).

Οι νέοι κανόνες που εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο, διευκολύνουν τη διαδικτυακή δράση των επιχειρήσεων, ενώ φέρνει τις απαραίτητες προσαρμογές για την κατάλληλη συμμόρφωση αυτών ως προς το ΦΠΑ (Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, 2017). Οι πρώτες μεταρρυθμίσεις εφαρμόστηκαν το 2019 ενώ το 2021 εφαρμόστηκαν και νέες νομοθετικές ρυθμίσεις οι οποίοι θα αναλυθούν σε επόμενη ενότητα αναλυτικά.

3.2 Φορολογική διαχείριση των ηλεκτρονικών συναλλαγών στις Η.Π.Α.

Καθώς το ηλεκτρονικό εμπόριο πρωτοκαθιερωνόταν στην οικονομία των ΗΠΑ, οι ομοσπονδιακοί νομοθέτες ήθελαν να βεβαιωθούν ότι αυτή η πολλά υποσχόμενη νέα αγορά είχε την ευκαιρία να αναπτυχθεί χωρίς άσκοπα επαχθή ρύθμιση και φορολογία. Για το σκοπό αυτό, το Κογκρέσο ψήφισε τον Νόμο Φορολογικής Ελευθερίας Διαδικτύου το 1998. Αυτός ο νόμος επέβαλε τριετές μορατόριουμ σε διπλότυπους ή μεροληπτικούς φόρους που επιβάλλονται σε δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου και επίσης απέκλειε τις πολιτείες και τις τοπικές κυβερνήσεις από τη φορολόγηση της πρόσβασης στο Διαδίκτυο, μια πολιτική που μονιμοποιήθηκε με τη θέσπιση του νόμου για τη διευκόλυνση του εμπορίου το 2015.

Ωστόσο, η πρόσβαση στο Διαδίκτυο εξακολουθεί να φορολογείται σε επτά από τις 50 πολιτείες, καθώς αυτές οι δικαιοδοσίες διέθεταν προϋπάρχοντες νόμους για το Διαδίκτυο που διατηρήθηκαν από τη ρήτρα του νόμου περί φορολογικής ελευθερίας στο Διαδίκτυο. (Stupak, 2016)

Εκτός από την απαγόρευση της φορολόγησης στην πρόσβαση στο Διαδίκτυο, ο Νόμος Φορολογικής Ελευθερίας Διαδικτύου απαγορεύει σε πολλαπλούς δικαιούχους να επιβάλλουν φόρους για την ίδια συναλλαγή ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτό περιορίζει τους φόρους πωλήσεων ή χρήσης που επιβάλλονται σε εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου στην πολιτεία ή την κομητεία στην οποία πραγματοποιείται η συναλλαγή.

Έτσι, για παράδειγμα, μια εταιρεία ηλεκτρονικού εμπορίου με έδρα τη Νέα Υόρκη που αποστέλλει μια παραγγελία σε πελάτες στο Νιου Τζέρσεϋ, θα μπορούσε να φορολογηθεί επί της συναλλαγής είτε από τη Νέα Υόρκη είτε από το Νιου Τζέρσεϋ, αλλά όχι και από τα δύο.

Οι προστατευτικές φορολογικές πολιτικές για τις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου προέρχονται από το Ανώτατο Δικαστήριο το οποίο ερμήνευσε τη ρήτρα του εμπορίου για να εμποδίσει τις πολιτείες να εγκρίνουν νόμους, που έχουν ως αποτέλεσμα τη διάκριση εις βάρος ορισμένων δραστηριοτήτων στο διακρατικό εμπόριο. Αυτή η απαγόρευση έχει εφαρμοστεί από την ομοσπονδιακή νομοθεσία στις διαδικτυακές επιχειρήσεις από την απαγόρευση στους φόρους ηλεκτρονικού εμπορίου που εισάγουν διακρίσεις.

Οι φορολογικές πολιτικές που ενσωματώνονται στον νόμο περί φορολογικής ελευθερίας στο Διαδίκτυο αντικατοπτρίζουν την εθνική υποστήριξη για τις ηλεκτρονικές επιχειρήσεις. Ωστόσο, καθώς οι εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου έχουν αυξήσει την ισχύ τους στην αγορά, οι ανησυχίες σχετικά με τις επιβραδυντικές επιπτώσεις της φορολογίας έχουν υποχωρήσει.

Ο νόμος περί φορολογικής ελευθερίας στο Διαδίκτυο ψηφίστηκε σε μια εποχή χαλαρής φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτή η συντηρητική προσέγγιση οφειλόταν σε μεγάλο βαθμό στην ερμηνεία του Ανώτατου Δικαστηρίου για τον τρόπο με τον οποίο

εφαρμόζεται η ρήτρα εμπορίου στη φορολογία στο ηλεκτρονικό εμπόριο στην υπόθεση Quill κατά της πολιτείας της Βόρειας Ντακότα. Το προηγούμενο του Quill απαιτούσε οι εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου να έχουν φυσική παρουσία ή επιχειρηματικό δεσμό με μια πολιτεία προτού επιτραπεί σε αυτό το κράτος να φορολογήσει τις δραστηριότητές τους. Έτσι, υπό το Quill, τα κράτη δεν μπορούσαν να εισπράξουν φόρο επί των πωλήσεων από αγορές που έκαναν οι κάτοικοι του κράτους από εταιρείες εκτός πολιτείας.

Η διάδοση του ηλεκτρονικού εμπορίου και στις Η.Π.Α. οφείλεται στην διάδοση του διαδικτύου και την εύκολη πρόσβαση στο διαδίκτυο, όπως επίσης και στις πολλές ηλεκτρονικές πλατφόρμες και τη διάδοση των smartphones (IBIS World 2016).

Όσον αφορά τα έσοδα από φόρους, αποτελούν σημαντική πηγή εσόδων, παρόλο που η σημασία του ποικίλλει από πολιτεία σε πολιτεία, συνήθως είναι η δεύτερη μεγαλύτερη πηγή εσόδων μετά το φόρο εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα (Dadayan & Boyd, 2017, Beebe, 2017). Σε πολιτείες όπου δεν υπάρχει φόρος φυσικών προσώπων ο φόρος επί των πωλήσεων μπορεί να ανέλθει σε ποσοστά ακόμα και 62% όπως στο Τέξας και 57% στη Φλόριντα (Beebe, 2017).

Η φορολογική νομοθεσία για τις διαδικτυακές συναλλαγές είναι επίσης διαφορετική από αυτή που εφαρμόζεται στην Ε.Ε. καθώς κυριαρχεί η άποψη ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι μια διακριτή μορφή επιχειρηματικής δραστηριοποίησης, η οποία δεν πρέπει να υφίσταται περιορισμούς. Έτσι το 1998 ψηφίστηκε ο σχετικός νόμος ο οποίος αναφέρεται στην ελευθερία της φορολογίας στο διαδίκτυο (ITFA) (Smiegowski, 2000).

Στις Η.Π.Α. οι πολιτείες αλλά ακόμα και οι πόλεις, μπορούν να ορίσουν τους δικούς τους κανόνες όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές (Feitosa, 2018). Έτσι, παρά τον ανταγωνισμό μεταξύ των πολιτειών ο νόμος περί φορολογικής ελευθερίας στο διαδίκτυο στοχεύει την αποφυγή επιβολής νέων φόρων.

Ο νόμος περί φορολογικής ελευθερίας στο Διαδίκτυο ψηφίστηκε σε μια εποχή χαλαρής φορολογίας του ηλεκτρονικού εμπορίου. Αυτή η συντηρητική προσέγγιση οφειλόταν σε μεγάλο βαθμό στην ερμηνεία του Ανώτατου Δικαστηρίου για τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται η ρήτρα εμπορίου στη φορολογία στο ηλεκτρονικό εμπόριο στην υπόθεση της εταιρείας Quill κατά Βόρειας Ντακότα. Το προηγούμενο του Quill απαιτούσε οι εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου να έχουν φυσική παρουσία ή επιχειρηματικό δεσμό με μια πολιτεία προτού επιτραπεί σε αυτό το κράτος να φορολογήσει τις δραστηριότητές τους.

Ένας άλλος λόγος που η ομοσπονδιακή κυβέρνηση άργησε να επιτρέψει στις πολιτείες και τις τοπικές κυβερνήσεις να φορολογούν τις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου, ήταν η πρακτική ανησυχία για το πόσο δύσκολο θα ήταν για τις διαδικτυακές εταιρείες να συμμορφωθούν με τις φορολογικές πολιτικές κάθε πολιτείας. Σαράντα πέντε πολιτείες και η Ουάσιγκτον εισπράττουν φόρους επί των πωλήσεων και οι περισσότερες από αυτές επιτρέπουν επίσης σε δήμους και τοπικές κυβερνήσεις να επιβάλλουν φόρους.

Έτσι, οι εταιρείες ηλεκτρονικού εμπορίου αντιμετωπίζουν το δυνητικά τρομακτικό καθήκον της συμμόρφωσης με δεκάδες, αν όχι εκατοντάδες, φορολογικές πολιτικές από κάθε δικαιοδοσία στην οποία έχουν πελάτες. Αυτές οι δικαιοδοσίες ποικίλλουν σε σχέση με τις δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου που φορολογούνται, τον ισχύοντα συντελεστή φόρου επί των πωλήσεων και πότε και πόσο συχνά οι πωλητές πρέπει να υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις.

Ωστόσο, το 2018, η Quill ανατράπηκε με μια απόφαση ορόσημο στην υπόθεση Wayfair, Inc. Η Wayfair αφορούσε νόμο της Νότιας Ντακότα που επέβαλε φόρους επί των πωλήσεων σε πωλητές εκτός πολιτείας που παρείχαν αγαθά σε κατοίκους της πολιτείας. Ο

νόμος περιλάμβανε αρκετές εξαιρέσεις που αποσκοπούσαν στην προστασία των μικρών εταιρειών ηλεκτρονικού εμπορίου από αδικαιολόγητα βάρη που σχετίζονται με τη φορολογία εκτός πολιτείας.

Η Νότια Ντακότα άρχισε να επιβάλλει τη νέα φορολογική της πολιτική ενάντια σε μεγάλους λιανοπωλητές ηλεκτρονικού εμπορίου που δραστηριοποιούνται στην πολιτεία, συμπεριλαμβανομένης της Wayfair. Κατά την επανεξέταση της υπόθεσης, το Ανώτατο Δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών έκρινε ότι οι αλλαγές που συνέβησαν στις αγορές ηλεκτρονικού εμπορίου τις τελευταίες δύο δεκαετίες κατέστησαν αναγκαία μια απόκλιση από το απαρχαιωμένο προηγούμενο που διατυπώθηκε στο *Quill*.

Οι τεχνικές προκλήσεις που σχετίζονται με τη συμμόρφωση με τον κρατικό και τον τοπικό φόρο επί των πωλήσεων, έχουν μειωθεί σημαντικά λόγω της ηλεκτρονικής κατάθεσης και της πληθώρας λογισμικού τήρησης βιβλίων και φορολογικής προετοιμασίας στην αγορά σήμερα. Ως αποτέλεσμα, η συμμόρφωση δεν αποτελεί πλέον βάρος για το διακρατικό εμπόριο (Beebe, 2017).

Στις ΗΠΑ υπάρχουν πολλές διαφορετικές οπτικές και συγκρουόμενα συμφέροντα για την αντιμετώπιση του ζητήματος (Beebe, 2017). Οι πολιτείες που αντιμετωπίζουν οικονομικά προβλήματα, θέλουν να φορολογήσουν τις ηλεκτρονικές πωλήσεις για να αυξήσουν τα έσοδά τους, ενώ από την άλλη οι επιχειρήσεις έχουν θέσεις οι οποίες διαμορφώνονται ανάλογα με τα συμφέροντά τους. Η κύρια πολιτική που εφαρμόζεται στις Η.Π.Α. είναι το «Πλαίσιο για το ηλεκτρονικό εμπόριο» και ισχύει από το 1997. Οι γενικές αρχές αυτής παρουσιάζονται στην συνέχεια (IFAC, 2000):

- Δεν πρέπει να υπάρχουν παρεμβάσεις ή εμπόδια στο εμπόριο. Αυτό σημαίνει ότι κανένα φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να κάνει διακρίσεις ανάμεσα στις διαφορετικές μορφές εμπορίου, ούτε να δίνονται κίνητρα που θα αλλάζουν τη φύση ή τον τόπο διενέργειας των συναλλαγών.
- Το σύστημα πρέπει να είναι απλό και να χαρακτηρίζεται από πλήρη διαφάνεια, ενώ επιπλέον θα πρέπει να είναι αποτελεσματικό όσον αφορά την συγκέντρωση εσόδων, ενώ το κόστος τήρησης αρχείων πρέπει να είναι ελάχιστο.
- Το σύστημα θα πρέπει να είναι σε θέση να ενσωματώσει τα συστήματα που χρησιμοποιούνται στις Η.Π.Α. και τους εταίρους της.

Στις Η.Π.Α. οι συναλλαγές μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ όπως συμβαίνει στην Ε.Ε., αλλά επιβάλλεται φόρος επί των πωλήσεων (ή επί της χρήσης) (Feitosa, 2018). Έτσι, ο φόρος επί των πωλήσεων ή επί της χρήσης προκύπτει άπαξ στο τελικό σημείο πώλησης. Οι περισσότερες μεταρρυθμίσεις σχετικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο έχουν ως στόχο τη βελτίωση της φορολογίας προορισμού. Ωστόσο, η δυνατότητα αποστολής από απόσταση δημιουργεί κίνητρα στις επιχειρήσεις να επιλέγουν πολιτείες στις οποίες θα πρέπει να έχουν φυσική παρουσία (Agrawal & Fox, 2016).

Οι υπάρχουσες πρακτικές φορολόγησης χρησιμοποιούν έναν συνδυασμό φόρων προέλευσης και προορισμού ο οποίος χαρακτηρίζεται από σημαντική πολυπλοκότητα (Καραμητοπούλου, 2019). Για παράδειγμα, στις ΗΠΑ δεν μπορούν οι πωλητές να χρησιμοποιηθούν για να επιβληθούν φόροι αν ο πωλητής δεν έχει φυσική παρουσία στην πολιτεία του αγοραστή (Agrawal & Fox, 2016).

3.3 Η χρήση του διαδικτύου για την αποφυγή φορολόγησης

Έρευνα της Ε.Ε. φανερώνει έναν αυξανόμενο αριθμός υποθέσεων όπου κράτη στρέφονται κατά ψηφιακών επιχειρήσεων (π.χ. Amazon, Facebook), κάτι που οφείλεται στο γεγονός ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο χρησιμοποιείται για επιθετικές πρακτικές οι οποίες επιτρέπουν

σε αυτές τις επιχειρήσεις να μην καταβάλλουν τους αναλογούντες φόρους (European Parliament, 2016).

Στην προσπάθεια για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής εκδόθηκε μια οδηγία που ενσωματώνει τρεις δράσεις: υβριδικές αναντιστοιχίες, περιορισμό των επιτοκίων και έλεγχο ταμειακών ροών (European Parliament, 2016) ενώ το 2015 εγκρίθηκε ο κανονισμός για το θέμα της νομιμοποίησης των εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (European Parliament, 2016).

Η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου παρουσιάζει σημαντικές δυσκολίες και γι' αυτό το λόγο δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι έχει εφαρμοστεί με επιτυχία έως τώρα. Σημαντικοί παράγοντες που συντελούν σε αυτό είναι η ανωνυμία αλλά και δυσκολίες που αφορούν το καθορισμό του ποσού φορολόγησης, η έλλειψη καταγραφής των κινήσεων, η ύπαρξη «φορολογικών παράδεισων» αλλά και η αδυναμία της φορολογικής διοίκησης να εντοπίσει αυτές τις επιχειρήσεις. Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα ότι η είσπραξη φόρων όπως και ΦΠΑ είναι μια ιδιαίτερα δύσκολη διαδικασία για τις φορολογικές αρχές. Επιπλέον, οι ρυθμίσεις για τις εισαγωγές προϊόντων χαμηλής αξίας και οι εξ αποστάσεως ψηφιακές προμήθειες αποτελούν επιπλέον προβλήματα, καθώς δεν εμπίπτουν σε παραδοσιακές νομοθετικές ρυθμίσεις και συνήθως εξαιρούνται.

Από τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, γίνεται σαφείς ότι υπάρχουν αρκετοί παράγοντες που θέτουν αυτές τις φορολογικές προκλήσεις. Αυτοί αφορούν σχέσεις, δεδομένα αλλά και τον χαρακτηρισμό της ψηφιακής συναλλαγής. Αυτές οι έννοιες είναι και αυτές που καθιστούν δύσκολο τον ορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας, αλλά και το δίλημμα σχετικά με το αν οι ηλεκτρονικές συναλλαγές ανήκουν ή όχι στην κατηγορία των δικαιωμάτων (European Parliament, 2016).

Κεφάλαιο 4: Η φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα

4.1 Ανάπτυξη των διαδικτυακών συναλλαγών στην Ελλάδα

Το ηλεκτρονικό εμπόριο στην Ελλάδα γνωρίζει σημαντική ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια καθώς ολοένα και μεγαλύτερος αριθμός καταναλωτών στρέφονται προς τις διαδικτυακές αγορές για να προμηθευτούν προϊόντα και υπηρεσίες. Ταυτόχρονα, έχει αυξηθεί σημαντικά και ο αριθμός των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται κυρίως στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Σύμφωνα με έρευνα της ΕΛ.ΣΤΑΤ. (2021), 6 στους 10 (58,3%) ηλικίας 16 – 74 ετών, που έχουν οποτεδήποτε χρησιμοποιήσει, έστω και μία φορά, το διαδίκτυο, πραγματοποίησαν, κατά το Α΄ τρίμηνο του 2021, κάποια ηλεκτρονική αγορά ή παραγγελία αγαθών ή υπηρεσιών μέσω του διαδικτύου για προσωπική χρήση, στοιχείο που φανερώνει σημαντική αύξηση σε σύγκριση με το Α΄ τρίμηνο του 2020, καθώς το ποσοστό των χρηστών του διαδικτύου που πραγματοποίησαν ηλεκτρονικές αγορές παρουσίασε αύξηση 22%. Επιπλέον, σύμφωνα με την ίδια έρευνα, το 91,5% των καταναλωτών που πραγματοποίησαν ηλεκτρονικές αγορές επέλεξε να κάνει ηλεκτρονικές αγορές από εγχώριες επιχειρήσεις (μείωση 1,7% σε σύγκριση με το 2020), ενώ αύξηση 20,5% και 14,4% καταγράφεται στους καταναλωτές που πραγματοποίησαν ηλεκτρονικές αγορές από πωλητές άλλων χωρών της ΕΕ (2020: 21,0%, 2021: 25,3%) και από πωλητές χωρών εκτός ΕΕ (2020: 13,9%, 2021: 15,9%), αντίστοιχα.

Τα παραπάνω στοιχεία φανερώνουν ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο αποτελεί ήδη μια σημαντική πτυχή των εμπορικών και γενικότερα οικονομικών συναλλαγών στην χώρα και κατ' επέκταση των φορολογικών εσόδων. Το ηλεκτρονικό εμπόριο υπόκειται σε φορολόγηση τόσο επί του εισοδήματος, το οποίο προκύπτει από την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών μέσω διαδικτύου, και αφετέρου επί των αντίστοιχων εμπορικών συναλλαγών. Για την φορολόγηση των διαδικτυακών συναλλαγών εφαρμόζεται κατά κανόνα το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο με βάση τα κριτήρια που διέπουν και τη φορολογία του συμβατικού εμπορίου, όπως τα εδαφικά κριτήρια (φορολογία βάσει του τόπου κατοικίας των συναλλασσομένων ή της πηγής του εισοδήματος) ως προς τους άμεσους φόρους, και βάσει του τόπου παροχής των υπηρεσιών (στις διαδικτυακές online ηλεκτρονικές συμβάσεις) ή του τόπου παράδοσης των αγαθών (στις offline ηλεκτρονικές συμβάσεις), ως προς τους έμμεσους φόρους (Πατσίκας, 2014). Εν ολίγοις, ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται το εκάστοτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται μέσω διαδικτύου σε εμπορικές συναλλαγές, ενδέχεται να χρειαστεί η εφαρμογή κανόνων που ανακύπτουν από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ,) 91 και από τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΚΦΠΑ).

Το ηλεκτρονικό εμπόριο σύμφωνα με την ειδική έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕΕΣ, 2019), είναι ιδιαίτερα ευάλωτο στη φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ και στην αποφυγή καταβολής τελωνειακών δασμών. Στην έκθεση αυτή αναφέρονται μια σειρά από ζητήματα που χρήζουν αντιμετώπισης και πιο συγκεκριμένα:

- το ρυθμιστικό πλαίσιο, ως επί το πλείστον, ακολουθεί τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές που προωθούν ο ΟΟΣΑ και ο ΠΟΤ·
- οι νέες διατάξεις, οι οποίες θα τεθούν σε ισχύ το 2021, αποσκοπούν στην αντιμετώπιση ορισμένων από τις αδυναμίες που εμφανίζει το υφιστάμενο πλαίσιο, χωρίς ωστόσο να επιλύουν το ζήτημα της δήλωσης χαμηλότερης δασμολογητέας αξίας από την πραγματική·
- οι ρυθμίσεις διοικητικής συνεργασίας, τόσο μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ όσο και με τρίτες χώρες, δεν αξιοποιούνται πλήρως·
- οι έλεγχοι που διενεργούνται από τις εθνικές φορολογικές αρχές είναι ελλιπείς, και αυτοί της Επιτροπής ανεπαρκείς·
- τα ισχύοντα συστήματα εκτελωνισμού εμφανίζουν αδυναμίες και υπάρχει κίνδυνος

- η ΕΕ να μην μπορεί να εμποδίσει περιπτώσεις καταχρήσεων από τους εμπλεκόμενους μεσάζοντες· και
- η επιβολή μέτρων είσπραξης του ΦΠΑ και των τελωνειακών δασμών δεν είναι αποτελεσματική.

Ωστόσο, οι ελεγκτές αναφέρουν ότι με τις πρόσφατες εξελίξεις και τις νέες διατάξεις που θα τεθούν σε ισχύ το 2021 (τέθηκαν σε ισχύ με τον Ν.4818/2021) αναμένεται να αντιμετωπιστούν ορισμένες από τις αδυναμίες που έχουν εντοπιστεί.

Σε επίπεδο ΕΕ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι αρμόδια για τη χάραξη της τελωνειακής και της φορολογικής πολιτικής, καθώς και για την ανάπτυξη στρατηγικών και νομοθεσίας στους τομείς αυτούς, ενώ όπως συμβαίνει και στα υπόλοιπα αγαθά και υπηρεσίες που διακινούνται, τα κράτη μέλη της Ε.Ε. είναι υπεύθυνα για την είσπραξη του ΦΠΑ και των τελωνειακών δασμών που προκύπτουν όσον αφορά τις διασυνοριακές συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου.

Οι ιδιαιτερότητες του ηλεκτρονικού εμπορίου το καθιστούσαν τουλάχιστον μέχρι πρότινος ένα πεδίο με σημαντικές δυνατότητες φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (ΕΕΣ, 2019). Οι ελεγκτές αξιολογώντας το ρυθμιστικό και ελεγκτικό πλαίσιο και κατά πόσον τα μέτρα ελέγχου των κρατών μελών συνέβαλαν στη διασφάλιση της πλήρους είσπραξης του ΦΠΑ και των τελωνειακών δασμών που οφείλονται για αγαθά και υπηρεσίες στο πλαίσιο διαδικτυακών εμπορικών συναλλαγών, ενώ εξέτασαν επίσης τον πιθανό αντίκτυπο των νομοθετικών αλλαγών που συνεπάγεται η δέσμη μέτρων για τον ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο, που τέθηκαν εν τέλει σε ισχύ το 2021.

Όσον αφορά τα παραπάνω, τονίζουν ότι οι ρυθμίσεις διοικητικής συνεργασίας δεν αξιοποιούνται πλήρως, καθώς τα κράτη μέλη δεν χρησιμοποιούν τις ρυθμίσεις αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής για την ανταλλαγή πληροφοριών με τρίτες χώρες και ως εκ τούτου οι φορολογικές και τελωνειακές αρχές πρέπει να ανταλλάσσουν πληροφορίες με άλλες χώρες σχετικά με το διεθνές εμπόριο, ώστε να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές και τελωνειακές διατάξεις και την είσπραξη του συνόλου των εσόδων. Η εν λόγω διοικητική συνεργασία είναι γνωστή ως αμοιβαία διοικητική συνδρομή (ΑΔΣ). Προς αυτή τη κατεύθυνση προτείνεται στα κράτη μέλη «να εξουσιοδοτήσουν την Επιτροπή να διαπραγματευθεί συμφωνίες αμοιβαίας συνδρομής με τις χώρες όπου είναι εγκατεστημένοι οι περισσότεροι πάροχοι διαδικτυακών υπηρεσιών και να υπογράψει αυτές τις συμφωνίες· και όσον αφορά τα κράτη μέλη που ανήκουν στον ΟΟΣΑ, να υπογράψουν και να εφαρμόσουν τη σύμβαση του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, προκειμένου να ανταλλάσσουν με τις τρίτες χώρες πληροφορίες για τους παρόχους ψηφιακών υπηρεσιών» (ΕΕΣ.2019). Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι την περίοδο εκείνη δεν υπήρχαν επαρκείς συμφωνίες για τη συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ, παρά μόνο η συμφωνία συνεργασίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Βασιλείου της Νορβηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία, την καταπολέμηση της απάτης και την είσπραξη απαιτήσεων στον τομέα του ΦΠΑ η οποία είχε τεθεί σε ισχύ την 1η Σεπτεμβρίου 2018.

Όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν πλέον υπογράψει τη σύμβαση του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή (ΑΔΣ) σε φορολογικά θέματα. Ωστόσο, κανένα από τα 20 κράτη μέλη που απάντησαν στην έρευνα δεν την έχει χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου. Όσον αφορά στον τελωνειακό τομέα, δεν υπάρχει σε ισχύ καμία συμφωνία της ΕΕ περί συνεργασίας και αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τρίτες χώρες, η οποία να προβλέπει ειδικά διοικητική συνεργασία στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου. Οι ελεγκτές σημειώνουν, επίσης, ότι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών είναι ανεπαρκής και επιπλέον τα κράτη μέλη δεν είναι σε θέση να παράσχουν αξιόπιστες και κοινές εκτιμήσεις όσον αφορά το έλλειμμα ΦΠΑ, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ του ποσού που θα έπρεπε να εισπραχθεί και αυτού που όντως εισπράχθηκε. Συνολικά, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να διασφαλίσουν ότι καταβάλλεται το ορθό ποσό ΦΠΑ στο σωστό κράτος μέλος την κατάλληλη στιγμή.

Οι ελεγκτές επισημαίνουν επίσης την έλλειψη αποτελεσματικών ελέγχων στον τομέα του διασυνοριακού ηλεκτρονικού εμπορίου ενώ η χρήση των ανταλλαγών πληροφοριών, είτε κατόπιν αιτήματος είτε αυθόρμητα, στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, εξακολουθεί να είναι περιορισμένη.

Όσον αφορά τις νέες διατάξεις που τέθηκαν σε ισχύ το 2021, αναμένεται να έχουν θετικό αντίκτυπο και να βοηθήσουν σημαντικά στην επίλυση ορισμένων προβλημάτων του ισχύοντος πλαισίου, συμπεριλαμβανομένου του νομικού κενού όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ.

4.2 Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο

4.2.1 Φορολόγηση διαδικτυακών συναλλαγών σε επίπεδο φόρου εισοδήματος

Η φορολογία του ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί ένα ζήτημα, που λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης του ιδιαίτερα τις τελευταίες δεκαετίες έχει τεθεί στο επίκεντρο των εθνικών κυβερνήσεων (Reddick & Cogburn, 2007). Ταυτόχρονα, με δεδομένο ότι η επιβολή φορολογίας αφορά την εκδήλωση της εσωτερικής κυριαρχίας ενός κράτους, είναι απαραίτητο το φορολογικό σύστημα να είναι έτσι δομημένο ώστε να μπορεί να εισπράξει το σύνολο των αναλογούντων φόρων των φυσικών και νομικών προσώπων από τις φορολογικές αρχές και να επιτυγχάνεται η μεγιστοποίηση των κρατικών εσόδων, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι προκαλούνται αρνητικές επιπτώσεις στην εθνική οικονομία (Θεοχαροπούλου, 2007).

Όσον αφορά στην φορολογία εισοδήματος, τα διαδεδομένα κριτήρια είναι ο τόπος κατοικίας (ή συνήθους διαμονής) όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα και η έδρα για τα νομικά πρόσωπα και ο τόπος πηγής του εισοδήματος για αμφοτέρους τις κατηγορίες προσώπων (Πατσίκας, 2014). Τα κριτήρια αυτά, αναφέρονται στην αρχή της εδαφικότητας του φόρου, και διακρίνονται σε υποκειμενικά (κατοικία, έδρα) και αντικειμενικά (πηγή εισοδήματος, μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης), ενώ στο εθνικό νομοθετικό φορολογικό καθεστώς ακολουθείται η αρχή της εδαφικότητας για τον φόρο εισοδήματος τόσο για τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στη χώρα μας (κριτήριο κατοικίας-έδρας), καθώς και περιορισμένα τα εισοδήματα από την εμπορική δραστηριότητα αλλοδαπών.

Ωστόσο, υπάρχουν σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή των παραπάνω για την φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μέσω διαδικτύου. Οι φορολογικές πολιτικές των χωρών που βασίζονται στην επικράτεια και τη δικαιοδοσία έχουν αρχίσει να αποτυγχάνουν μετά τη βελτίωση του ηλεκτρονικού εμπορίου (Yapar, Bayrakdar & Yapar, 2015). Έννοιες όπως η μόνιμη εγκατάσταση, τα σημεία πώλησης, η ταξινόμηση προϊόντων και εισοδήματος που χρησιμοποιούνται στη φορολογική διαδικασία για αρκετά χρόνια παρέμεναν ανεπαρκείς.

Λόγω του ότι ο προσδιορισμός της τοποθεσίας του πωλητή και του καταναλωτή κατά τη συναλλαγή στο διαδίκτυο είναι δύσκολος, υπήρξε σημαντική απώλεια φορολογικών εσόδων (Basu, 2008). Επιπλέον, εξαιτίας αυτών των επιπτώσεων του ηλεκτρονικού εμπορίου, οι φορολογικές διοικήσεις δεν λαμβάνουν σχεδόν καθόλου πληροφορίες σχετικά με τους φόρους που πρέπει να εισπραχθούν και ως εκ τούτου υπάρχει φορολογική απώλεια. Στη Διάσκεψη της Οτάβα το 2001, που διοργανώθηκε για την εξεύρεση λύσης στα φορολογικά προβλήματα του ηλεκτρονικού εμπορίου, υπογραμμίστηκε ότι οι συμβατικές αρχές φορολογίας θα πρέπει να εφαρμόζονται στο ηλεκτρονικό εμπόριο και γι' αυτό απαιτείται συνεργασία μεταξύ των χωρών καθώς επίσης θα πρέπει να προβλεφθεί ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα για τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα και η δικαιοσύνη στη φορολογική διαδικασία και επιπλέον τα φορολογικά συστήματα θα πρέπει

να είναι ευέλικτα και να προσαρμόζονται στην τεχνολογική και εμπορική ανάπτυξη (ΟΟΣΑ, 2001). Ένα άλλο πρόβλημα για τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου προκύπτει από τη δημιουργία μιας μόνιμης εγκατάστασης, η οποία όμως δεν απαιτείται, ενώ σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, ο ιστότοπος ενός ηλεκτρονικού καταστήματος δεν είναι μόνιμη εγκατάσταση (ΟΟΣΑ, 2005).

Με δεδομένη την έλλειψη ειδικού νομοθετικού πλαισίου για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές, εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις και οι αρχές που διέπουν την εν γένει τη φορολογία εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στον ΚΦΕ και στις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη (ΑΑΔΕ, 2021).

Όσον αφορά το εισόδημα που προκύπτει από το ηλεκτρονικό εμπόριο, αυτό σύμφωνα με το άρ. 7 παρ. 2 περ. β' ΚΦΕ υπάγεται καταρχήν στην έννοια του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκειται στη φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Αυτό σημαίνει ότι και τα κέρδη των φυσικών και νομικών προσώπων από παροχή υπηρεσιών (άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο) και πώληση αγαθών (έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο), είτε αυτά προκύπτουν από δραστηριότητες στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και σύμφωνα με τα άρ. 21 και 47 ΚΦΕ για τα φυσικά και για τα νομικά πρόσωπα, αντιστοίχως.

4.2.2 Η αρχή της απεριόριστης φορολογίας του εισοδήματος στον τόπο κατοικίας - έδρας των φορολογουμένων

Σύμφωνα με την αρχή της απεριόριστης φορολογίας των εισοδημάτων στο κράτος κατοικίας ή έδρας του φορολογούμενου και σύμφωνα με το άρ. 3 παρ. 1 του ΚΦΕ, κάθε εισόδημα, που αποκτάται από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας φορολογείται από τις ελληνικές αρχές. Πιο συγκεκριμένα στο εν λόγω άρθρο αναφέρεται ότι «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος»

Επιπλέον, σύμφωνα με το αρ. 9 παρ.1 του ΚΦΕ «Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα», διάταξη που συνάδει με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς θεσπίζεται η δυνατότητα έκπτωσης φόρου για το εισόδημα που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, υπό την προϋπόθεση ότι καταβλήθηκε για το εν λόγω εισόδημα φόρος στο εξωτερικό.

4.2.2.1 Το κριτήριο της κατοικίας (φυσικά πρόσωπα)

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ (άρ 3 παρ.1) και τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, ανάλογα με την κατοικία τους τα πρόσωπα είτε αυτά είναι φυσικά είτε είναι νομικά, φορολογούνται στην Ελλάδα είτε για το παγκόσμιο εισόδημα τους είτε για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Όταν ο φορολογούμενος έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή (δηλαδή το παγκόσμιο εισόδημα του) και αποκτάται μέσα σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Αντίθετα, ένας φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ένα ορισμένο φορολογικό έτος. Αυτή η φορολόγηση

μπορεί να γίνει είτε με τους συντελεστές φορολόγησης που ισχύουν για τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας (όπως στην περίπτωση ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης) είτε με τους εκάστοτε ισχύοντες συντελεστές που ισχύουν στην παρακράτηση φόρου (Μάλαμας, 2019).

Αυτό σημαίνει ότι σύμφωνα με τον ΚΦΕ, για να προσδιοριστεί η βάση επί της οποίας θα φορολογηθεί κάποιος, προχωρά σε σχετική διάκριση ανάλογα με την κατοικία του.

Για να θεωρηθεί ένα φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας, εφαρμόζεται ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 4 του ΚΦΕ. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει ένα τέτοιο άτομο να έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του (άρ. 4 παρ. 1^α ΚΦΕ). Επίσης, ο νομοθέτης ορίζει ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συμπεριλαμβανομένων τυχόν σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι επίσης φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα και κατά συνέπεια υπόκειται βάσει του ΚΦΕ στη φορολογία του -παγκόσμιου- εισοδήματός του (Βλ. άρ. 4 παρ. 2 ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με την Παρ.1 Άρθρο 1 Ν.4646/2019). Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς θεραπευτικούς ή αντίστοιχους άλλους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις 365 μέρες συμπεριλαμβανομένων και των σύντομων διαστημάτων παραμονής τους στο εξωτερικό. Σύμφωνα με τον Μάλαμα (2019), το κριτήριο όμως αυτό που ουσιαστικά εισάγει ένα τεκμήριο, δεν αποκλείει να κριθεί ότι κάποιο φυσικό πρόσωπο έχει ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων την Ελλάδα ή έχει στην Ελλάδα την κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ανεξάρτητα από το χρόνο διαμονής του.

Αυτό σημαίνει, ότι το κριτήριο της κατοικίας και όχι της ιθαγένειας είναι αυτό που αποτελεί καθοριστικό κριτήριο για την φορολόγηση των φυσικών προσώπων, και στην πράξη σημαίνει ότι αν ένας αλλοδαπός υπήκοος βρίσκεται στην Ελλάδα για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών και για παράδειγμα, παρέχει υπηρεσίες μέσω του ηλεκτρονικού του υπολογιστή, θα θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας και θα πρέπει σύμφωνα με τα προαναφερθέντα να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Ωστόσο, στην πράξη, τα παραπάνω είναι εξαιρετικά δύσκολο να εφαρμοστούν από τις φορολογικές αρχές, καθώς αφενός αυτές είναι πολύ δύσκολο να γνωρίζουν σχετικά με την εμπορική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων μέσω του διαδικτύου, ενώ ακόμα και σε περίπτωση που αυτό έρθει σε γνώση τους είναι ακόμη πιο δύσκολο να εντοπίσουν τις αντίστοιχες διευθύνσεις IP στο διαδίκτυο προκειμένου να ελέγξουν αν κάποιος δραστηριοποιείται επαγγελματικά στην Ελλάδα είτε όχι (Μάλαμας, 2019). Επίσης ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θα μπορούσε να κριθεί ακόμα και αν η Ελλάδα ήθελε κριθεί ως το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ακόμη και στην περίπτωση διαμονής στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μικρότερο των 183 ημερών. Το παράδειγμα που προαναφέρθηκε μπορεί να έχει εφαρμογή κυρίως στην περίπτωση προσώπων που παρέχουν αμιγώς ψηφιακές υπηρεσίες και δεν δραστηριοποιούνται π.χ. στην πώληση αγαθών.

4.2.2.2 Το κριτήριο της έδρας για τα νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με την εθνική φορολογική νομοθεσία ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον (άρ. 4 παρ. 3 ΚΦΕ):

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Όσον αφορά το ζήτημα του τόπου «άσκησης της πραγματικής διοίκησης», αυτός βρίσκεται στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και συνθήκες και ιδιαίτερα τα κριτήρια στο άρ. 4 παρ. 4 ΚΦΕ, τα οποία είναι:

α) ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης,

β) ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

γ) ο τόπος ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

δ) ο τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

ε) ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με την συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών, είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων (Μάλαμας, 2019).

Η ύπαρξη ενός ή περισσότερων εκ των οποίων κατατείνει προς την τεκμηρίωση ότι πρόκειται για νομικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα μας και επίσης συνεκτιμάται η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία, το νομικό πρόσωπο είτε έχει την καταστατική του έδρα είτε διοικείται πραγματικά στην Ελλάδα φορολογείται στην Ελλάδα για όλα του τα εισοδήματα, συνεπώς και επιχειρήσεις από το εξωτερικό που έχουν την πραγματική διοίκηση τους στην Ελλάδα φορολογούνται επί του παγκόσμιου εισοδήματός τους και όχι μόνο για αυτό που αποκτούν στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάστασή τους.

Ωστόσο, θα πρέπει να αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι η εξέλιξη της τεχνολογίας έχει καταστήσει τα κριτήρια αυτά αρκετά ρευστά. Για παράδειγμα, η πραγματική έδρα μιας εταιρείας όταν το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) της συνεδριάζει μέσω Διαδικτύου και κάθε μέλος του Δ.Σ. βρίσκεται σε διαφορετική χώρα, δεν μπορεί κανείς να αποφανθεί για το ποια είναι η πραγματική έδρα της εταιρείας αυτής.

Αυτό σημαίνει ότι ο προσδιορισμός της φορολογικής κατοικίας είναι το πρώτο βήμα προκειμένου να εξεταστεί αν ένα πρόσωπο (είτε φυσικό είτε νομικό) φορολογείται στην Ελλάδα. Εάν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, τότε σε περίπτωση που έχει εισόδημα, φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, ενώ στην περίπτωση όμως που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος της αλλοδαπής τότε φορολογείται στην Ελλάδα μόνο εάν προκύπτει κάποιο εισόδημα στην Ελλάδα (Μάλαμας, 2019). Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί και το θέμα της εφαρμογής των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ), στις οποίες μπορεί να προβλέπεται απαλλαγή από τη φορολόγηση ή τη φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή παρακράτησης φόρου, όπως επίσης και στις επιχειρήσεις θα πρέπει να εξεταστεί αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Αφού εξεταστεί η φορολογική κατοικία, σε δεύτερο επίπεδο εξετάζεται ο τόπος στον οποίο προκύπτει το εισόδημα. Για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υπάρχει υποχρέωση για φορολόγηση τόσο για τα ημεδαπά όσο και για τα αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εκτός αν υπάρχει εξαίρεση από την εφαρμογή ΣΑΔΦ ή από κάποια άλλη διεθνή

σύμβαση). Ειδικότερα για τα αλλοδαπά πρόσωπα, συγκεκριμένα εισοδήματα όπως αυτά που προκύπτουν από δικαιώματα, τόκους και καταθέσεις φορολογούνται με παρακράτηση φόρου και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση.

4.2.3 Η αρχή της περιορισμένης φορολογίας του εισοδήματος στον τόπο πηγής

Όπως ήδη αναφέρθηκε, τα εισοδήματα από ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως και κάθε εισόδημα που προκύπτει στην ελληνική επικράτεια, φορολογείται στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας και του τόπου κατοικίας-έδρας των υποκειμένων που τα αποκτούν. Πρόκειται για την αρχή της περιορισμένης φορολογίας στο κράτος της πηγής του εισοδήματος η οποία εφαρμόζεται στα εισοδήματα που δημιουργούνται στο έδαφος του κράτους της πηγής (Πατσίκας, 2014). Ο νομοθέτης έχει ορίσει είναι ενδεικτικά στις περιπτώσεις όπου το εισόδημα θεωρείται ότι προκύπτει στην ημεδαπή ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 5 ΚΦΕ εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα Πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το ελληνικό δημόσιο β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το ελληνικό δημόσιο από τον κύριο και Επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα

γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή

ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής, μετοχών εισηγμένων ή μη, ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή

ια) εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα προς από τις νομικές οντότητες που έχουν φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο νομοθέτης δεν ορίζει ρητά τις περιπτώσεις που το εισόδημα θεωρείται ότι προκύπτει στην ημεδαπή ως εκ τούτου το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα (Μάλαμας, 2019).

Στην περίπτωση ηλεκτρονικού εμπορίου κατά κύριο λόγο βασικό ενδιαφέρον παρουσιάζεται στην κατηγορία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς βέβαια αυτό να σημαίνει ότι αποκλείονται και λοιπές κατηγορίες εισοδημάτων. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ενώ η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως εάν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ασκεί δραστηριότητες ηλεκτρονικού εμπορίου και για τη δραστηριότητα αυτή φορολογείται σε κάποιο άλλο κράτος θα έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει το φόρο αλλοδαπής με το φόρο που οφείλει στην Ελλάδα μέχρι του ύψους του ποσού του φόρου που οφείλει στην Ελλάδα. Εκτός από τη διάταξη του εσωτερικού δικαίου η οποία αναφέρεται στον ΚΦΕ ίδια διάταξη συναντάται και σε πολλές ΣΑΔΦ .

4.2.4 Η μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ρυθμίζεται από το άρθρο 6 ΚΦΕ. Σύμφωνα με αυτό ως μόνιμη εγκατάσταση ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Με το συγκεκριμένο όρο περιλαμβάνονται κυρίως στοιχεία όπως ο τόπος διοίκησης, τα υποκαταστήματα, τα γραφεία, εργοστάσια, εργαστήρια, αλλά και άλλοι τόποι όπως π.χ. ορυχεία, μεταλλεία κ.α.

Ανεξάρτητα από το ανωτέρω ο όρος αυτός θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών και εμπορευμάτων καθώς και των περιπτώσεων της διατήρησης αποθεμάτων, αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, την έκθεση, την επεξεργασία κ.α.

Στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εμπορίου, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επαναπροσδιορίζεται και προσαρμόζεται πλέον στις δομικές μεταβολές της άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τον Μάλαμα (2019), σε κάποια κράτη επαναπροσδιορίζεται η εφαρμογή της φορολογίας εισοδήματος με βάση το κράτος από το οποίο πηγάζει. Αυτό όμως έχει αξία σε τοπικό επίπεδο καθώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε υφιστάμενες διεθνείς ΣΑΔΦ, εκτός αν λάβει χώρα σχετική τροποποίηση των συμβάσεων προκειμένου να εναρμονιστούν με την προσέγγιση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης. Το βασικό χαρακτηριστικό της νέας ερμηνείας, είναι η εισαγωγή της έννοιας της ψηφιακής παρουσίας (digital presence) (OECD, 2018) ή και της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας (significant digital presence).

Ο συγγραφέας αναφέρει επίσης ότι σε αντίθεση με την κλασική προσέγγιση της μόνιμης εγκατάστασης η τροποποίηση της έννοιας αυτής έχει ως σκοπό να υποβαθμίσει την προϋπόθεση της ύπαρξης φυσικής και με χαρακτηριστικά μονιμότητας εγκατάστασης σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Η έννοια αυτή περιλαμβάνει πλήθος μη φυσικών παραγόντων, που έχουν ως σκοπό να δημιουργήσουν ένα σύνδεσμο με το κράτος το οποίο αναπτύσσει η επιχείρηση τις δραστηριότητες της. Αυτός ο σύνδεσμος ουσιαστικά, αποδεικνύει την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ της επιχείρησης και του κράτους στο

οποίο αυτή αναπτύσσει δραστηριότητα με τη χρήση ψηφιακών μέσων όπως για παράδειγμα το διαδίκτυο ή άλλα αυτοματοποιημένα εργαλεία. Έτσι, ουσιαστικά διευρύνεται η έννοια του ορισμένου τύπου εργασιών μέσω του οποίου εργασίας μιας επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το Ισραήλ, το οποίο το 2016 εισήγαγε στη νομοθεσία του την έννοια της «σημαντικής ψηφιακής παρουσίας», ωστόσο, πρέπει να αναφερθεί ότι η έννοια αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κρατών με τα οποία το Ισραήλ δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Τα βασικά κριτήρια (τα οποία όμως δεν είναι και τα αποκλειστικά) για την έννοια της ψηφιακής παρουσίας είναι η κατάρτιση σύμβασης μέσω Διαδικτύου, η χρήση ψηφιακών προϊόντων και υπηρεσιών, η χρήση τοπικού δικτυακού ιστότοπου και το πολυεπίπεδο επιχειρηματικό μοντέλο με βάση το οποίο η εταιρεία δημιουργεί εισόδημα το οποίο συνδέεται στενά με τον όγκο των διαδικτυακών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται από τους Ισραηλινούς χρήστες. Ωστόσο υπάρχουν και δυσκολίες στην εφαρμογή της εγκυκλίου αυτής, όπως για παράδειγμα, αν υποθέσει κανείς ότι πληρούνται όλα τα παραπάνω κριτήρια προκειμένου να θεωρηθεί ότι μία επιχείρηση έχει ψηφιακή παρουσία του Ισραήλ δεν φαίνεται να προκρίνεται κάποια μέθοδος για τον υπολογισμό των κερδών από τις διαδικτυακές πωλήσεις στη χώρα αυτή. Επίσης, δεν διευκρινίζεται αν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι προκύπτουν κέρδη στο Ισραήλ λόγω της παρουσίας της επιχείρησης που συνδέεται με μικρή και καθόλου παρουσία ως προς την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων ή προσωπικού στο Ισραήλ (Μάλαμας, 2019).

Στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εμπορίου, έχει τεθεί εδώ και αρκετά χρόνια το ερώτημα αν μπορεί να στοιχειοθετηθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σε ένα κράτος μόνο από το γεγονός ότι μία επιχείρηση εγκατεστημένη το κράτος Α χρησιμοποιεί εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών στο κράτος Β σύμφωνα με το Μάλαμα (2019), από μόνο του το γεγονός αυτό δεν είναι αρκετό για να υποστηριχθεί η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στο κράτος Β, καθώς πρώτα από όλα θα πρέπει να εξεταστεί υπό ποιες συνθήκες και προϋποθέσεις λειτουργίας εξοπλισμός αυτός.

Σημαντικό σημείο που θα πρέπει να δοθεί προσοχή, για την εξέταση του παρόντος θέματος είναι η διάκριση ανάμεσα στον εξοπλισμό (hardware) και τα δεδομένα ή το λογισμικό που χρησιμοποιούνται ή είναι εγκατεστημένα στον εξοπλισμό αυτό (software). Για παράδειγμα, μία ιστοσελίδα που απαιτεί τον συνδυασμό της χρήσης δεδομένων και λογισμικού δεν συνιστά από μόνη της ενσώματο αγαθό, ως εκ τούτου δεν υπάρχει κάποιος συγκεκριμένος τρόπος που θα μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση και δεν υπάρχουν κάποιες εγκαταστάσεις που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως έδρα ή γραφείο ή ως μηχανολογικός εξοπλισμός. Από την άλλη πλευρά, ένας διακομιστής (server) στον οποίο η ιστοσελίδα έχει αποθηκευτεί και μέσω του οποίου είναι προσβάσιμη, είναι ένα τμήμα εξοπλισμού σε φυσική θέση και αυτή τοποθεσία μπορεί να αποτελέσει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας (Μάλαμας, 2019). Η διάκριση μεταξύ μιας ιστοσελίδας και ενός server στον οποίο αποθηκεύεται ιστοσελίδα και χρησιμοποιείται είναι σημαντική καθώς η επιχείρηση που λειτουργεί και χρησιμοποιεί τον διακομιστή μπορεί να είναι διαφορετική από την επιχείρηση που διενεργεί συναλλαγές μέσω της ιστοσελίδας. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το πιο κλασικό μοντέλο λειτουργίας μιας ιστοσελίδας όπου μια ιστοσελίδα μέσω της οποίας μία επιχείρηση διενεργεί συναλλαγές είναι αποθηκευμένη σε ένα διακομιστή ενός παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου (ISP). Η αμοιβή του παρόχου συνήθως συνδέεται με το χώρο που χρησιμοποιείται στο διακομιστή για την αποθήκευση δεδομένων και λογισμικού που απαιτείται για την ιστοσελίδα. Συνήθως αυτές οι τυποποιημένες συμβάσεις δεν συνεπάγονται αυτόματα και ότι ο διακομιστής και η θέση του βρίσκονται στη διάθεση της επιχείρησης που έχει την ιστοσελίδα, ακόμη και στην περίπτωση που η επιχείρηση είναι σε θέση να υποδείξει σε ποιο διακομιστή θέλει να έχει την ιστοσελίδα και που πρέπει να βρίσκεται ο διακομιστής. Ο λόγος είναι ότι η επιχείρηση δεν έχει καν φυσική παρουσία στη συγκεκριμένη τοποθεσία αφού η ιστοσελίδα δεν είναι

ενσώματο αγαθό. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αποκτήσει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας εξαιτίας της σύμβασης με τον πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου (Μάλαμας, 2019).

Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση αν είχε στη διάθεσή της το διακομιστή είτε έχοντας την κυριότητα, είτε μισθώνοντάς τον και λειτουργώντας τον διακομιστή επί του οποίου βρίσκεται υπό σελίδα της αποθηκευμένη. Σε αυτή την περίπτωση, η τοποθεσία που βρίσκεται ο διακομιστής θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης. Γενικά, για να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση ο εξοπλισμός ενός υπολογιστή, βασικό κριτήριο δεν είναι αν μπορεί ο εξοπλισμός να μετακινηθεί αλλά αν πραγματικά έχει μετακινηθεί (Μάλαμας, 2019). Για να αποτελέσει καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας ο εξοπλισμός θα πρέπει να είναι εγκατεστημένος σε συγκεκριμένη τοποθεσία προκειμένου να θεωρηθεί ο τόπος αυτός καθορισμένος.

Το θέμα της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης εξετάζεται και στην περίπτωση που η εμπορική δραστηριότητα μιας επιχείρησης λαμβάνει χώρα μερικά η ολικά σε ένα κράτος στο οποίο η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της εξοπλισμό όπως διακομιστή. Γενικός κανόνας σε αυτή την περίπτωση είναι παρακινδυνευμένο να διατυπωθεί και θα πρέπει να εξετάζεται κάθε περίπτωση χωριστά διότι με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της εξοπλισμό με τη χρήση του οποίου οι δραστηριότητες της λαμβάνουν χώρα. Μάλιστα, σύμφωνα με τον Μάλαμα (2019), η χρήση εξοπλισμού μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση ακόμα και στην περίπτωση που δεν υπάρχει προσωπικό για την ομαλή λειτουργία του καθώς στην ψηφιακή οικονομία, δεν χρειάζεται απαραίτητα προσωπικό προκειμένου μία επιχείρηση να δραστηριοποιηθεί σε ένα καθορισμένο τόπο. Το συμπέρασμα αυτό εφαρμόζεται στο ηλεκτρονικό εμπόριο όπου ο εξοπλισμός λειτουργεί αυτόματα.

Ένα ακόμα θέμα που εξετάζεται στο πλαίσιο της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, είναι η αντιμετώπιση της περίπτωσης όπου υπάρχει ηλεκτρονικός εξοπλισμός για την πραγματοποίηση δραστηριοτήτων ηλεκτρονικού εμπορίου σε συγκεκριμένη τοποθεσία και ή συγκεκριμένο κράτος, εντούτοις αυτός ο εξοπλισμός που χρησιμοποιείται για δραστηριότητες βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα. Το κατά πόσο δραστηριότητες αυτές είναι βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα θα πρέπει να εξεταστεί σε κάθε περίπτωση χωριστά και δεν είναι δυνατή η χρήση ενός γενικού κανόνα. Ενδεικτικά παραδείγματα λειτουργιών που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχουν βοηθητικό ή προπαρασκευαστικό χαρακτήρα είναι τα παρακάτω (Μάλαμας, 2019):

- Η παροχή τηλεπικοινωνιακού συνδέσμου μεταξύ προμηθευτών και πελατών όπως για παράδειγμα μία τηλεφωνική γραμμή
- Η διαφήμιση υπηρεσιών η αγαθών η διαβίβαση πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κυρίου διακομιστή για λόγους ασφαλείας και αποτελεσματικότητας
- Η συγκέντρωση δεδομένων της αγοράς για την επιχείρηση
- Η παροχή πληροφοριών

Σύμφωνα με τον Μάλαμα (2019), όπου οι λειτουργίες αυτές αποτελούν από μόνες του σημαντικό μέρος της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης ως συνόλου ή όπου οι κεντρικές δραστηριότητες της επιχείρησης διενεργούνται μέσω του ηλεκτρονικού εξοπλισμού, τότε οι λειτουργίες αυτές δεν έχουν απλά βοηθητικό ή προπαρασκευαστικό χαρακτήρα και στο μέτρο που ο εξοπλισμός αποτελεί καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας θα υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης.

Στο ερώτημα τι αποτελεί κεντρική δραστηριότητα μιας επιχείρησης η απάντηση προφανώς εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας της εκάστοτε επιχείρησης. Για παράδειγμα, ορισμένοι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου έχουν ως κεντρική τους δραστηριότητα τη λειτουργία διακομιστών προκειμένου να αποθηκεύονται σε αυτούς ιστοσελίδες άλλων επιχειρήσεων. Για αυτούς τους παρόχους, η λειτουργία των διακομιστών είναι σημαντικό μέρος της εμπορικής τους δραστηριότητας και δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι είναι βοηθητικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα.

Αντίστοιχα, σε μια επιχείρηση που πουλά προϊόντα μέσω Διαδικτύου, η επιχείρηση δεν έχει ως αντικείμενο τη λειτουργία του διακομιστή ή ακόμη και το γεγονός ότι μπορεί σε συγκεκριμένο τόπο να έχει αυτή τη δραστηριότητα δεν σημαίνει αυτόματα ότι αποκτά και μόνιμη εγκατάσταση. Αυτό που θα πρέπει να γίνει σε αυτή την περίπτωση είναι να εξεταστεί η φύση των δραστηριοτήτων που αναπτύσσει επιχείρηση στο συγκεκριμένο τόπο ενόψει της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αναπτύσσει η επιχείρηση. Εάν οι δραστηριότητες αυτές έχουν βοηθητικό ή προπαρασκευαστικό χαρακτήρα για την πώληση των προϊόντων δεν μπορεί να υποστηριχθεί η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης. Για παράδειγμα όταν ο τόπος χρησιμοποιείται για τη λειτουργία του διακομιστή που είναι αποθηκευμένος ένας ιστότοπος που χρησιμοποιείται για διαφήμιση για την παροχή πληροφοριών σε πιθανούς πελάτες τότε θεωρείται ότι έχει βοηθητικό ρόλο και δεν τίθεται θέμα μόνιμης εγκατάστασης.

4.2.5 Φ.Π.Α. διαδικτυακών συναλλαγών

Ο ΦΠΑ ως έμμεσος φόρος είναι πιο εύκολο να ρυθμιστεί ως προς το πεδίο εφαρμογής αλλά τον τρόπο φορολόγησης. Γι' αυτό το λόγο και οι σχετικές ρυθμίσεις δεν δημιούργησαν αντιδράσεις στους κόλπους της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως ο φόρος επί του εισοδήματος

Άλλωστε ο ΦΠΑ είναι φορές που μετακυλύετε στον τελικό Καταναλωτή και ως εκ τούτου θεωρητικά είναι ουδέτερος για τις επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (2016), τρεις προκλήσεις έχουν αναδειχθεί για την επιβολή ΦΠΑ στις συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η πρώτη αφορά τους διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ από χώρα σε χώρα. Δεύτερον, η φορολόγηση με διαφορετικούς συντελεστές για ορισμένα είδη αγαθών όταν αυτά πωλούνται με συμβατικό τρόπο. Τέλος, κάποιιοι προμηθευτές όπως π.χ. οι μεταφορικές εταιρείες έχουν σημαντικά οφέλη από τη διανομή προϊόντων μέσω διαδικτύου. Η σημασία για την ύπαρξη ενός κοινού πλαισίου και συστήματος παρακολούθησης της αποδοτικότητάς έχει επανειλημμένα καταγραφεί ενώ η εκτίμηση της Επιτροπής είναι πως οι απώλειες εσόδων από τρίτες χώρες ανέρχονται σε 5 δις ευρώ κάθε χρόνο.

Με τον Ν. 4818/2021 ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό μας δίκαιο οι διατάξεις των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455 και 2019/1995 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, οι οποίες ορίζουν ένα νέο θεσμικό περιβάλλον για τον ΦΠΑ σε σχέση με τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται ηλεκτρονικά, τόσο για τις αποστολές εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και για τις εισαγωγές από τρίτες χώρες. Ο εν λόγω Νόμος παρέχει σαφή πλεονεκτήματα τόσο για τα δημόσια έσοδα όσο και την επιχειρηματική κοινότητα. Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο όσον αφορά το ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο

Κοινοτική νομοθεσία	Εθνική νομοθεσία
Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, την Οδηγία (ΕΕ) 2019/1995 του Συμβουλίου και την Απόφαση (ΕΕ) 2020/1109 του Συμβουλίου)	Άρθρα 1-18 ν. 4818/2021 με έναρξη ισχύος από 1.7.2021 (άρθρο 66). Τα άρθρα 1- 17 τροποποίησαν τον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Το άρθρο 18 κατήργησε τις Σελίδα 9 από 9 διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του ν. 1684/1987 αναφορικά με την απαλλαγή από ΦΠΑ για τις εισαγωγές μέχρι τα 22 ευρώ

<p>Οδηγία 2009/132/ΕΚ του Συμβουλίου, για καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 143 στοιχεία β) και γ) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών (όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου),</p>	<p>Ε 2155/2021: εγκύκλιος κοινοποίησης των διατάξεων</p>
<p>Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου και τον Κανονισμό (ΕΕ) 2020/1108)</p>	<p>Ε 2138/2021: εγκύκλιος με οδηγίες για την εφαρμογή των νέων διατάξεων</p>
<p>Εκτελεστικός Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (όπως τροποποιήθηκε από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2017/2459 του Συμβουλίου, τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2019/2026 του Συμβουλίου και τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2020/1112 του Συμβουλίου)</p>	
<p>Εκτελεστικός Κανονισμός (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής της 12ης Φεβρουαρίου 2020 για τον καθορισμό των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου όσον αφορά τα ειδικά καθεστάτα για υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούν εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και ορισμένες εγχώριες παραδόσεις αγαθών (όπως τροποποιήθηκε με τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2020/1318 της Επιτροπής και τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2021/965 της Επιτροπής)</p>	

Πίνακας 1 Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο

Οι νέοι κανόνες ισχύουν από την 01/07/2021, ενώ έχουν εκδοθεί και σχετικές Εγκύκλιοι (2133/2021 και 2138/2021) . Στην συνέχεια παρατίθεται συγκριτικός πίνακας όσον αφορά τα ειδικά καθεστάτα πριν και μετά την ενσωμάτωση των Οδηγιών και των κανόνων:

Κώδικας ΦΠΑ	Πριν τους κανόνες e-commerce	Μετά τους κανόνες e-commerce	Καθεστάτ
47β	Ειδικό καθεστάτ για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή	Ειδικό καθεστάτ για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στο	Μη Ενωσιακό Καθεστάτ (non-Union OSS)

	ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται υποκείμενους φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης που από στο μη	φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης	
47γ	Ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος-μέλος κατανάλωσης	Ειδικό καθεστώς για ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις εντός κράτους - μέλους που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος- μέλος κατανάλωσης	Ενωσιακό Καθεστώς (Union OSS)
47δ		Ειδικό καθεστώς για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη	Ειδικό Καθεστώς Εισαγωγής (IOSS)
47ε		Ειδικές ρυθμίσεις για τη δήλωση και την πληρωμή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή	Ειδικές Ρυθμίσεις (Special Arrangements)
47στ		Ειδικές προβλέψεις για ορισμένα αγαθά που υπάγονται σε ΕΦΚ και Φόρο Κατανάλωσης και εμπίπτουν σε ειδικές υποχρεώσεις κατά τον ΕΤΚ	

Πίνακας 2 Συγκριτικός πίνακας όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα πριν και μετά την ενσωμάτωση των Οδηγιών και των κανόνων

Τα κύρια σημεία των νέων κανόνων για τις B2C υπηρεσίες και τα αγαθά ακολουθούν στην συνέχεια:

Ξεκινώντας με το Ενωσιακό και Μη Ενωσιακό Καθεστώς απόδοσης του ΦΠΑ, το ειδικό καθεστώς της μικρής μονοαπευθυντικής θυρίδας (Mini One-Stop-Shop – “MOSS”), επεκτείνεται και πλέον μετονομάζεται (one-stop-shop -OSS) ώστε να περιλαμβάνει επέκταση του μη ενωσιακού καθεστώτος (non-union-scheme) και επέκταση του ενωσιακού καθεστώτος (unionscheme). και μετονομάζεται One-Stop-Shop “OSS”. Έτσι καλύπτει όλες τις εξ αποστάσεως B2C (Business to Customer) υπηρεσίες από παρόχους εγκατεστημένους

σε άλλο κράτος μέλος αλλά και τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και κάποιες από τις εγχώριες συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω «θεωρούμενου προμηθευτή».

Ο όρος «θεωρούμενος προμηθευτής» (“deemed supplier”) αφορά την επιχείρηση που με την χρήση ηλεκτρονικής διεπαφής διευκολύνει την παράδοση των αγαθών, στον τελικό καταναλωτή, αντί του πραγματικού πωλητή (under lying supplier) και καθίσταται υπόχρεη για την απόδοση του ΦΠΑ (Ε.2138/2021 παρ.4).

Το Μη Ενωσιακό Καθεστώς (non-Union scheme) επεκτείνεται σε όλες τις υπηρεσίες B2C, πέραν των TBE υπηρεσιών (τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες ή ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες) (Ε.2138/2021 παρ.1)

Το Ενωσιακό Καθεστώς (Union scheme) επεκτείνεται σε: (α) υπηρεσίες B2C πέραν των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών (TBE), (β) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών καθώς και (γ) εγχώριες παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται με τη διαμεσολάβηση των ηλεκτρονικών διεπαφών εφόσον ο αρχικός προμηθευτής αυτών δεν είναι εγκατεστημένος στην Ένωση. Αυτό σημαίνει ότι καλύπτει όλες τις B2C διασυνοριακές υπηρεσίες (συμπεριλαμβανομένων των TBE), τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών καθώς και ορισμένες εγχώριες παραδόσεις αγαθών μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών (για αγαθά που ανήκουν σε προμηθευτή τρίτης χώρας που παραδίδονται μέσω της ηλεκτρονικής διεπαφής) (Ε.2138/2021 παρ.2).

Καταργείται το υφιστάμενο κατώφλι των 35.000 - 100.000 ευρώ για τις πωλήσεις αγαθών από απόσταση και εισάγεται ένα νέο ενιαίο πανευρωπαϊκό κατώφλι ύψους 10.000 ευρώ (Ε.2138/2021 παρ.3).

Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ή πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών σε καταναλωτές στην ΕΕ, δεν χρειάζεται να εγγράφονται για σκοπούς ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται οι οικείες συναλλαγές αλλά μόνο στο κράτος μέλος εγγραφής στην εφαρμογή OSS. Διευκρινίζεται ότι η χρήση της εφαρμογής OSS δεν απαιτεί τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου (Οδηγία (ΕΚ) 112/2006 αρ. 358^a και 369 όπως αυτά τροποποιήθηκαν από τις παρ. 14 έως και 20 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου). Όσον αφορά στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι εντός κι εκτός της Ένωσης, οι οποίοι παρέχουν B2C υπηρεσίες κι έχουν επιλέξει την Ελλάδα ως χώρα εγγραφής στο ενωσιακό και μη ενωσιακό καθεστώς αντίστοιχα, αυτοί οφείλουν να εκδώσουν τα σχετικά παραστατικά σύμφωνα με τους κανόνες τιμολόγησης των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014).

Όσον αφορά την δήλωση ΦΠΑ, αυτή υποβάλλεται στην εφαρμογή OSS ανά ημερολογιακό τρίμηνο, μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση, ενώ ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης. Τυχόν τροποποιήσεις των στοιχείων που έχουν δηλωθεί σε προηγούμενες περιόδους συμπεριλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση ΦΠΑ, εντός τριών (3) ετών από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας.

Στο άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ προστίθεται παρ. 5δ. ως εξής:

«5δ. Όταν υποκείμενος στον φόρο διευκολύνει, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο εντός της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος διευκολύνει την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών υποχρεούται να τηρεί καταχωρήσεις των εν λόγω πράξεων. Οι εν λόγω καταχωρήσεις είναι αρκετά λεπτομερείς,

ώστε να επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου οι εν λόγω πράξεις φορολογούνται να επαληθεύουν την ακρίβεια του υπολογισμού του ΦΠΑ.

Οι καταχωρήσεις των προηγούμενων εδαφίων πρέπει να διατίθενται, κατόπιν αιτήματος, με ηλεκτρονικά μέσα στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, το οποίο αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η πράξη.» Αυτό σημαίνει ότι οι προμηθευτές ή οι «θεωρούμενοι προμηθευτές έχουν την υποχρέωση να καταχωρούν με λεπτομέρειες σε λογιστικά όλες τις σχετικές πληροφορίες για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές. Αυτές στην συνέχεια διατίθενται ηλεκτρονικά (ύστερα από αίτηση) στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο κράτος μέλος καταπόνησης. Το διάστημα διακράτησης αυτών των πληροφοριών είναι τα 10 έτη. Η χρήση της εφαρμογής OSS για την καταβολή ΦΠΑ δεν είναι δυνατή σε πωλήσεις προϊόντων που υπόκειται σε ειδικό φόρο καταπόνησης και στα προϊόντα καφέ.

Νέα ειδικά καθεστώτα για την εισαγωγή αγαθών ίδιας αξίας έως 150 ευρώ

Στον τομέα των εισαγωγών αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξ αποστάσεως πωλήσεων (e-commerce) καταργείται η απαλλαγή ΦΠΑ για εισαγωγές αγαθών αξίας έως του ποσού των 22 ευρώ ώστε όλες οι εισαγωγές αγαθών να υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας. Επιπλέον, καθιερώνονται δύο νέα, προαιρετικής εφαρμογής, καθεστώτα απόδοσης του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά την εισαγωγή αγαθών αξίας έως του ποσού των 150 ευρώ.

Ειδικό καθεστώς εισαγωγής (import one stop shop-IOSS), όπου υπόχρεος στο φόρο είναι ο πωλητής των αγαθών ή η ηλεκτρονική πλατφόρμα και ο φόρος αποδίδεται στην μονοαπευθυντική θυρίδα (one-stop-shop) και

Ειδικές ρυθμίσεις για τη δήλωση και πληρωμή του ΦΠΑ (special arrangements), όπου υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραλήπτης του δέματος και ο φόρος αποδίδεται για λογαριασμό των παραληπτών στις τελωνειακές αρχές από το πρόσωπο που προσκομίζει τα αγαθά στο τελωνείο (κατά κανόνα εταιρείες διεθνούς ταχυμεταφοράς και ο φορέας παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών - ΕΛΤΑ) ανεξαρτήτως των ως άνω ειδικών καθεστώτων απόδοσης του φόρου προστιθεμένης αξίας που θα επιλεγεί τηρούνται υποχρεωτικά τελωνειακές διατυπώσεις εισαγωγής και οι ιδιώτες-καταναλωτές επιβαρύνονται με το συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα μας - κανονικό ή μειωμένο - αναλόγως του είδους του αγαθού που αποτελεί αντικείμενο της διαδικτυακής αγοράς και εισαγωγής.

Θεσπίζεται η υποχρεωτική υποβολή διασάφησης θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία για κάθε αποστολή (δέμα). Προκειμένου να γίνει αυτό, δημιουργείται ένα απλό τελωνειακό παραστατικό για την εισαγωγή το οποίο ονομάζεται «διασάφηση H7» σε επίπεδο ΕΕ. Η εν λόγω υποχρέωση αφορά και τους ιδιώτες (C2C). Η διασάφηση H7 δύναται να χρησιμοποιηθεί μόνο μετά την 1η Ιουλίου 2021, ενώ εξαιρούνται αντικείμενα όπως κάρτες και επιστολές που περιέχουν αποκλειστικά προσωπικά μηνύματα, επιστολές για τυφλούς και έντυπα που δεν υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς και Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΚ) 1186/2009 και του Ν.1684/87 (Ε.2133 /2021).

Ειδικό καθεστώς εισαγωγής IOSS

Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος στο φόρο είναι ο πωλητής των αγαθών, ή αλλιώς η ηλεκτρονική πλατφόρμα που διευκολύνει τις πωλήσεις αγαθών ή ο μεσάζοντας για αυτούς που είναι εγκατεστημένοι εκτός της ΕΕ. Εξαιρούνται πρόσωπα εγκατεστημένα σε χώρες όπου είναι σε ισχύ συμφωνίες διοικητικής συνεργασίας (μόνο η Νορβηγία προς το παρόν). Για την απόδοση του φόρου, ο πωλητής πρέπει να εγγραφεί στο IOSS και να αποκτήσει

ΑΦΜ/ΦΠΑ με ισχύ σε όλη την Ένωση (VAT IOSS identification number). Το κράτος που θα διενεργήσει τις παραπάνω διαδικασίες ονομάζεται Κράτος μέλος εγγραφής και είναι αυτό όπου υπάρχει η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή η μόνιμη εγκατάσταση του υπόχρεου.

Σε περίπτωση ορισμού μεσάζοντα, θα πρέπει ο ίδιος να εγγραφεί στο IOSS ώστε να αποκτήσει αναγνωριστικό αριθμό, ενώ στην συνέχεια, αποκτά ένα μοναδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ με ισχύ σε όλη την ΕΕ (VAT IOSS identification number). Τα παραστατικά για τους εγγεγραμμένους στο καθεστώς IOSS στην Ελλάδα εκδίδονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ (N. 4308/2014).

Αρμόδιο τελωνείο για να τεθούν σε κυκλοφορία οι αποστολές χαμηλής αξίας στην περίπτωση των ειδικών ρυθμίσεων, είναι το τελωνείο του κράτους μέλους του παραλήπτη της αποστολής (άρθρο 221 παράγραφος 4 του Καν. 2447/2015). Αντίθετα, όταν χρησιμοποιείται το καθεστώς IOSS για την είσπραξη του ΦΠΑ, το αρμόδιο τελωνείο για τη θέση σε ελευθερία των αποστολών χαμηλής αξίας μπορεί να είναι, είτε στο κράτος μέλος του παραλήπτη, είτε στο κράτος μέλος όπου γίνεται η είσοδος των εμπορευμάτων στην Ε.Ε. και όπου βρίσκονται τα κομβικά σημεία διαλογής/διανομής των εταιρειών ταχυμεταφοράς (hubs).

Δεν έχουν δικαίωμα εγγραφής στο ειδικό καθεστώς εισαγωγής, είτε απευθείας είτε διαμέσου μεσάζοντα, όσοι είναι ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39 Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος, ισχύει κι εδώ η υποχρέωση καταχώρησης των εισαγωγών στα βιβλία των προμηθευτών / «θεωρούμενων προμηθευτών» και η διατήρησή τους για δέκα (10) έτη. Αντίστοιχη υποχρέωση έχει και ο μεσάζων για κάθε έναν υποκείμενο στο φόρο που εκπροσωπεί.

Ειδικές Ρυθμίσεις για τη δήλωση και πληρωμή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή (“Special Arrangements”)

Στην περίπτωση που δεν χρησιμοποιείται το ειδικό καθεστώς εισαγωγής μπορεί να χρησιμοποιηθούν οι παρούσες ρυθμίσεις. Αφορούν την περίπτωση όπου το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών και το κράτος μέλος εισαγωγής είναι το ίδιο. Δηλαδή, την περίπτωση όπου ο τελικός προορισμός των αγαθών και ο τόπος που τα αγαθά τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία είναι το ίδιο κράτος μέλος.

Συμπεράσματα

Αναμφισβήτητα το ηλεκτρονικό εμπόριο το οποίο γνωρίζει τεράστια άνθηση τις τελευταίες δεκαετίες, αποτελεί μία κεντρική συνιστώσα συνολικά του παγκόσμιου εμπορίου και κατ' επέκταση των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων. Επιπλέον, η ανάπτυξη αυτή κάθε άλλο παρά φαίνεται να έχει φτάσει στο όριο των δυνατοτήτων της καθώς οι προοπτικές περαιτέρω ανάπτυξης του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ιδιαίτερα ευνοϊκές. Αυτό είναι απόρροια ενός διεθνώς παρατηρούμενου ρυθμιστικού πλαισίου το οποίο χαρακτηρίζεται από ισχυρά σημεία απελευθέρωσης και ελευθερίας ενώ και η τεχνολογική πρόοδος είναι αρωγός στην κατάσταση αυτή.

Με δεδομένη λοιπόν τη σημασία του ηλεκτρονικού εμπορίου για την εκάστοτε εθνική οικονομία, είναι σημαντικό να καθοριστεί και το φορολογικό πλαίσιο που θα το διέπει. Πράγματι, οι προκλήσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ιδιαίτερα σημαντικές και οι εθνικές αρχές των χωρών στα πρώτα βήματα της ανάπτυξης του θα μπορούσαμε να πούμε ότι «προσπεράστηκαν» από τις εξελίξεις και ως εκ τούτου υπήρχε αδυναμία φορολόγησης πολλών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, με συνέπεια την απώλεια σημαντικών ποσών από τα φορολογικά έσοδα.

Πέρα όμως από την αδυναμία των κυβερνήσεων να φορολογήσουν τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο, παρατηρήθηκαν (σε παγκόσμιο επίπεδο) σημαντικά ποσοστά φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής ως αποτέλεσμα των ελλিপών φορολογικών πλαισίων που ως τότε υπήρχαν. Προς αυτή την κατεύθυνση διεθνείς οργανισμοί όπως ο ΟΟΣΑ και η Ευρωπαϊκή Ένωση κινήθηκαν με αποτελεσματικό τρόπο δίνοντας σημαντικές κατευθύνσεις και οδηγίες έτσι ώστε να αποτελέσουν αυτές βάση σχεδιασμού των εκάστοτε εθνικών φορολογικών καθεστώτων. Ιδιαίτερα στην περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η έκδοση Οδηγιών σχετικά με το ζήτημα αυτό έχει βοηθήσει στην ταυτόχρονη ενσωμάτωση και ομογενοποίηση του φορολογικού πλαισίου που διέπει τις ηλεκτρονικές συναλλαγές των κρατών μελών σε διάφορα σημαντικά ζητήματα όπως για παράδειγμα την απόδοση του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Στην παρούσα εργασία μελετήθηκε το ζήτημα της φορολογίας στις διαδικτυακές συναλλαγές τόσο εντός όσο και εκτός Ελλάδας, μέσω της εστίασης τα σημαντικότερα φορολογικά ζητήματα που διέπουν το ηλεκτρονικό εμπόριο σε εθνικό επίπεδο αλλά και σε επίπεδο ευρωπαϊκής Ένωσης και Ηνωμένων Πολιτειών. Από τη μελέτη που πραγματοποιήθηκε, προέκυψε ότι υφίσταται ανάγκη σχεδιασμού ειδικού καθεστώτος για την φορολόγηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών λόγω της ίδιας της φύσης του ηλεκτρονικού εμπορίου, κάτι που σημαίνει ότι η φορολόγηση σε επίπεδο κράτους είναι ένα πολύ δύσκολο εγχείρημα. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι τα βασικά ζητήματα (μεταξύ άλλων) που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής για την φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι η αρχή της εδαφικότητας κάτι το οποίο αφορά την είσπραξη των άμεσων φόρων όπως και η μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης.

Όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας, το νέο πακέτο μέτρων για τον ΦΠΑ στο ηλεκτρονικό εμπόριο που τέθηκε σε ισχύ στα κράτη μέλη από την 1^η Ιουλίου του 2021 περιλαμβάνει κανόνες που απλοποιούν σε μεγάλο βαθμό τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά στο ηλεκτρονικό εμπόριο, επιπλέον διασφαλίζεται η ορθή απόδοση του ΦΠΑ στο κράτος μέλος που πραγματοποιείται η συναλλαγή σύμφωνα με την αρχή της φορολόγησης στο κράτος προορισμού. Με αυτή τη νέα δέσμη μέτρων η οποία υιοθετείται στο πλαίσιο της στρατηγικής της Ε.Ε. για την ενιαία ψηφιακή αγορά, γίνεται υπέρβαση πολλών εμποδίων στις διασυνοριακές συναλλαγές ανάμεσα σε επιχειρήσεις και καταναλωτές ενώ αναμένεται να περιοριστούν και σημαντικά τα φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής ιδιαίτερα κατά την εισαγωγή μικροδεμάτων.

Συνολικά από τα όσα αναφέρθηκαν προκύπτει ένα κεντρικό συμπέρασμα, το οποίο αφορά το γεγονός ότι το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο έχει εξελιχθεί αρκετά και μπορεί σε μεγάλο βαθμό να ενσωματώσει σημαντικά φορολογικά έσοδα από έναν μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται ηλεκτρονικά, ενώ σε επίπεδο ΦΠΑ η τελευταία ενσωμάτωση Ευρωπαϊκών Οδηγιών οδηγεί σε ένα πιο σταθερό και δίκαιο σύστημα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, οι όποιες νομοθετικές ρυθμίσεις αναφορικά με τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου λαμβάνουν υπόψιν δύο σημαντικές προκλήσεις. Η πρώτη αφορά στην ανάγκη να διαφυλαχθεί το βασικό χαρακτηριστικό και πλεονέκτημα του διαδικτύου, το οποίο είναι η ελευθερία των καταναλωτών και των επιχειρήσεων να εκμεταλλευτούν τις δυνατότητες που τους παρέχει, συμβάλλοντας έτσι και στην οικονομική ανάπτυξη αλλά και στην αύξηση της απασχόλησης. Από την άλλη πλευρά θα πρέπει τα κράτη να μεριμνούν ώστε να δημιουργήσουν τέτοια εθνικά φορολογικά πλαίσια ώστε να μην δημιουργούνται συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού στην αγορά αλλά ούτε και να αποτελεί το ηλεκτρονικό εμπόριο ένα κομμάτι της αγοράς το οποίο χαρακτηρίζεται από σημαντικά επίπεδα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, δίνοντας έτσι την εικόνα της «ασύδοτης αγοράς» αλλά αντ' αυτού να αποτελεί ένα αποτελεσματικά ρυθμισμένο πεδίο δραστηριοποίησης.

Βιβλιογραφία

Asen, E. (2021). What European OECD countries are doing about digital services taxes. *Tax Foundation*, 25.

Azam, R. (2011). Global taxation of cross-border e-commerce income. *Va. Tax Rev.*, 31, 639.

Bardopoulos, A. M. (2015). Development of VAT and Adoption of VAT in Various Countries & Multistage Tax Methods. In *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation* (pp. 149-159). Springer, Cham.

Basu, S. (2008). International taxation of e-commerce: Persistent problems and possible developments. *The Journal of Information, Law and Technology*, 1, 1-25.

Chan, C. W. (2000). Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans. *Minn. J. Global Trade*, 9, 233.

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *All you need to know about the import one-stop shop (IOSS) : information for electronic interfaces facilitating sales*, Publications Office, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/85861>

International Trade Administration (2021), China - Country Commercial Guide. Ανακτήθηκε από: <https://www.trade.gov/country-commercial-guides/china-ecommerce>

Jeffrey M. Stupak, *The Internet Tax Freedom Act: In Brief*, 1, 3, U.S. Congressional Research Service, Ανακτήθηκε από: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43772.pdf>

Kaur, G. (2011). Traditional commerce Vs E-commerce. *International Research Journal of Management Science and Technology*, 2(3), 334-340.

Lamensch, M. (2020). Key policy issues for the future of the EU VAT system. In *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing.

Lone, S., Harboul, N., & Weltevreden, J. W. J. (2021). 2021 European E-commerce Report.

OECD (2001). Taxation and Electronic Commerce: Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions.

OECD (2005). Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?: Final Report.

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

Reddick, C. G., & Coggburn, J. D. (2007). E-commerce and the future of the state sales tax system: critical issues and policy recommendations. *International Journal of Public Administration*, 30(10), 1021-1043.

Simkin, M. G., Bartlett, G. W., & Shim, J. P. (2002). Pros and cons of E-commerce taxation. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 1(2).

Turban, E., Outland, J., King, D., Lee, J. K., Liang, T. P., & Turban, D. C. (2017). *Electronic commerce 2018: a managerial and social networks perspective*. Springer.

US Census Bureau (2021), QUARTERLY RETAIL E-COMMERCE SALES 3rd QUARTER 2021, Ανακτήθηκε την 15/12/2021 από: https://www.census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf

Van Der Merwe, B. A. (2004). VAT in the European Union and electronically supplied services to final consumers. *SA Mercantile Law Journal*, 16(4), 577-588.

Verdon J. (2022) Global E-Commerce Sales To Hit \$4.2 Trillion As Online Surge Continues, Adobe Reports, Adobe Reports. Ανακτήθηκε την 15/01/2022 από: <https://www.forbes.com/sites/joanverdon/2021/04/27/global-ecommerce-sales-to-hit-42-trillion-as-online-surge-continues-adobe-reports/>

Yapar, B. K., Bayrakdar, S., & Yapar, M. (2015). The role of taxation problems on the development of e-commerce. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 195, 642-648.

A.A.Δ.Ε. (2022), ΚΕΙΜΕΝΑ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ / ΣΥΜΦΩΝΙΩΝ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ. Ανακτήθηκε την 15/01/2022 από: <https://www.aade.gr/keimena-symbaseon-symfionion-apofygis-diplis-forologias-tis-elladas-me-0>

Θεοχαροπούλου Ε. (2007) Η φορολογία εισοδήματος από Ηλεκτρονικό Εμπόριο, Αθήνα-Κομοτηνή Εκδ. Σάκκουλα

Μάλαμας Φ. (2019) Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές της Ψηφιακής Οικονομίας, Νομική Βιβλιοθήκη

Μιχαηλίδης Γ. (2010) «Φορολόγηση των Συναλλαγών στο Διαδίκτυο», Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών

Πατσικάς Δ.Γ. (2014) Φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Διπλωματική Εργασία

Πεδιαδιτάκη Τ. (2009) «Το ηλεκτρονικό εμπόριο και οι κανόνες των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας για τη φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων», Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών.