



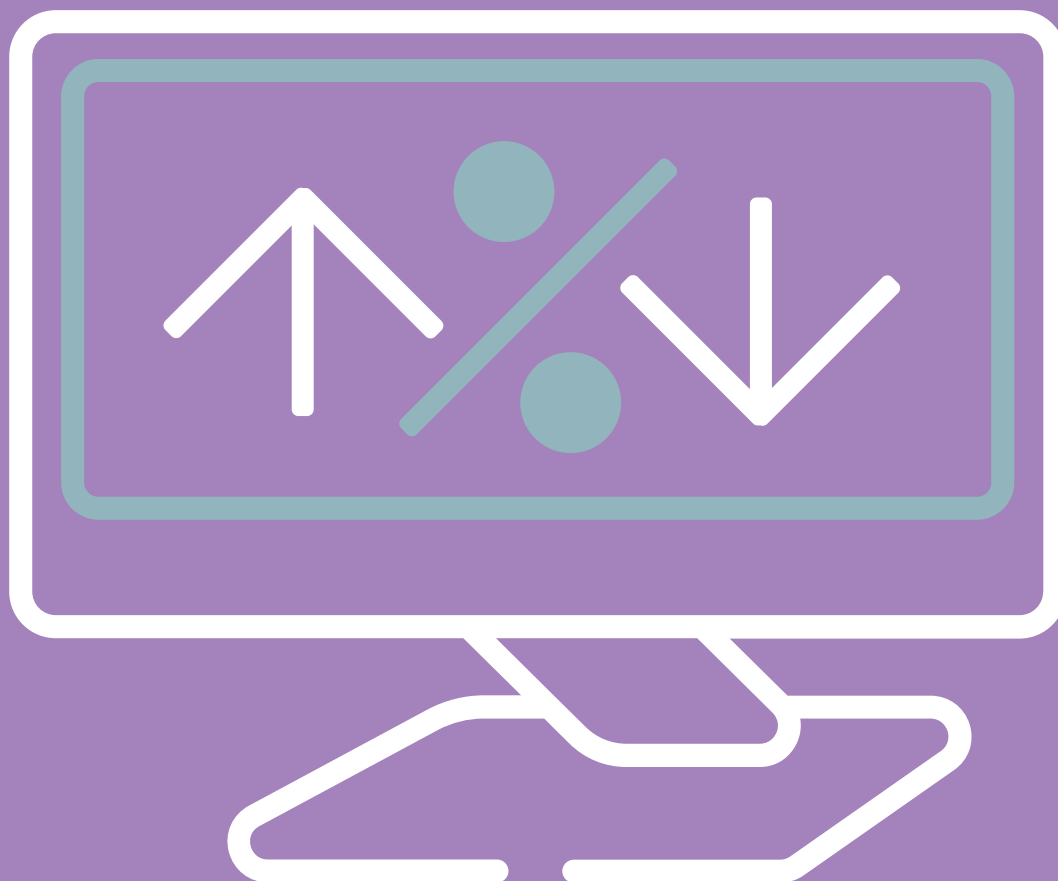
ΕΝΑ

Ινστιτούτο  
Εναλλακτικών  
Πολιτικών

## Ο ΦΟΡΟΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟ ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΔΙΚΑΙΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

---

**Θεοδώρα Λαζαρέτου,**  
Εφοριακή υπάλληλος, Δρ. Νομικής ΕΚΠΑ,  
DEA de droit Universite Lyon III, Cert.  
Boston University, Cert. Leiden University, TADAT trained assessor





ΕΝΑ

Ινστιτούτο  
Εναλλακτικών  
Πολιτικών

# Ο ΦΟΡΟΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟ ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΔΙΚΑΙΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

---

**Θεοδώρα Λαζαρέτου,**  
Εφοριακή υπάλληλος, Δρ. Νομικής ΕΚΠΑ,  
DEA de droit Universite Lyon III, Cert.  
Boston University, Cert. Leiden University, TADAT trained assessor<sup>1</sup>

Απρίλιος 2021

---

Οι απόψεις που εκφράζονται στο κείμενο είναι προσωπικές.



Η ιστορία του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών (ΦΨΥ), ευρύτερα γνωστού ως *digital tax* ή *digital levy*, είναι περιπετειώδης. Μοιάζει με μια λευκή σελίδα χαρτιού που η κάθε γραμμή γράφεται κατόπιν διεθνών πολιτικών αντεγκλήσεων ή πιέσεων από την κοινωνία των πολιτών. Η παγκόσμια συζήτηση για την υιοθέτηση ή μη του φόρου τροφοδοτεί τη φορολογική σκέψη για μεταρρύθμιση προς το δικαιότερο.

## Εισαγωγικά

**Η** ιστορία του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών (ΦΨΥ), ευρύτερα γνωστού ως *digital tax* ή *digital levy*, είναι περιπετειώδης. Μοιάζει με μια λευκή σελίδα χαρτιού όπου η κάθε γραμμή γράφεται κατόπιν διεθνών πολιτικών αντεγκλήσεων ή πιέσεων από την κοινωνία των πολιτών.

Στις 12 Ιουνίου 2020, ο Υπουργός Οικονομικών των ΗΠΑ στέλνει επιστολή στους Υπουργούς Οικονομικών της Γαλλίας, της Ισπανίας, της Ιταλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου προκειμένου να ενημερώσει ότι, οι ΗΠΑ δεν συμφωνούν σε αλλαγές του διεθνούς φορολογικού συστήματος που επιβαρύνουν τους αμερικανικούς ψηφιακούς γίγαντες. Μάλιστα, στην επιστολή αυτή, ο Αμερικανός υπουργός απειλεί τις τέσσερις χώρες ότι, στην περίπτωση που αυτές τελικά επιλέξουν να επιβάλλουν τον ΦΨΥ, οι ΗΠΑ θα απαντήσουν με ισοδύναμα μέτρα<sup>2</sup>. Λίγο αργότερα και ενώ το Δημοκρατικό κόμμα είναι στα πρόθυρα της ανάληψης της εξουσίας, οι ΗΠΑ δηλώνουν ότι οι ψηφιακοί φόροι στην Ισπανία, την Αυστρία, την Ιταλία, την Ινδία, την Τουρκία και στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι αθέμιτη διάκριση σε βάρος των αμερικανικών εταιρειών τεχνολογίας, θέτοντας έτσι το σκηνικό για διατλαντικές εμπορικές συγκρούσεις<sup>3</sup>. Ο νεοεκλεγείς Πρόεδρος Joe Biden, από την πλευρά του, δηλώνει ότι θα προσπαθήσει να εξομαλύνει την ένταση με την Ευρώπη.

<sup>2</sup> Ft, US upends global digital tax plans after exiting talks with Europe, 17.3.2020., POLITICO. EU, The fight over digital tax is about everything but the money, 27.1.2021, Ναυτεμπορική, Τα βρήκαν ΗΠΑ - Γαλλία για τον ψηφιακό φόρο, 27.03.2019.

<sup>3</sup> Ft, US says digital taxes in Spain, Austria and UK are discriminatory, 15.1.2021.



Στην Ευρώπη, τα περισσότερα κράτη εισάγουν ή δηλώνουν ότι σχεδιάζουν να εισαγάγουν τον φόρο ψηφιακών υπηρεσιών. Το επιχείρημα που προβάλλεται για την εισαγωγή του φόρου είναι ότι πρώτον, οι ψηφιακοί γίγαντες καταβάλλουν πολύ μικρό φόρο για τα επιχειρηματικά κέρδη που πραγματοποιούν στην Ευρώπη και ότι δεύτερον, επιλέγουν την Ιρλανδία για τη φυσική εγκατάστασή τους, επειδή ακριβώς η χώρα αυτή επιβάλλει πολύ χαμηλή φορολογία στα εταιρικά κέρδη. Η Γαλλία, η Ισπανία, η Ιταλία και το Ηνωμένο Βασίλειο<sup>4</sup> πρωτοστατούν σε δηλώσεις για την ανάγκη φορολόγησης των Apple, Facebook, Google και των άλλων ψηφιακών γιγάντων, υποστηρίζοντας ότι οι εταιρείες αυτές κερδίζουν τεράστια ποσά από την ευρωπαϊκή αγορά, ενώ συμβάλλουν ελάχιστα στα δημόσια ταμεία των χωρών της γηραιάς ηπείρου<sup>5</sup>. Τον Νοέμβριο του 2020, οι γαλλικές φορολογικές αρχές απαίτησαν εκατομμύρια ευρώ σε φόρο από τους αμερικανικούς κολοσσούς Facebook και Amazon<sup>6</sup>.

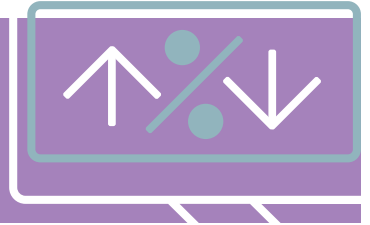
Την ίδια χρονική περίοδο, η Γαλλία πρόταξε για το 2021 την εφαρμογή του ΦΨΥ σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην περίπτωση που οι συνομιλίες στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ για την εύρεση μιας παγκόσμια αποδεκτής λύσης δεν προχωρήσουν. Η Γερμανία<sup>7</sup> αντιτάσσεται στην προσέγγιση του Παρισιού και υποστηρίζει την επίτευξη παγκόσμιας συμφωνίας στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ. Ο Γερμανός Υπουργός Οικονομικών Olaf Scholz δηλώνει ότι, η Γερμανία θα επιδιώξει συμφωνία με την νέα αμερικανική κυβέρνηση για τους παγκόσμιους

<sup>4</sup> Σχ., Michael Alliston, - Judy Harrison, The UK's digital services tax: what's new, Tax Journal 24.4.2020.

<sup>5</sup> Εκτιμάται ότι τα ποσά φόρων που καταβάλλουν οι ψηφιακοί γίγαντες στις ευρωπαϊκές χώρες ανέρχονται στο 9,5% επί των κερδών τους, όταν η λοιπή επιχειρηματικότητα καταβάλει κατά μέσο όρο στο 23,2 % επί των κερδών, <https://www.change.org/digitaltax>. Ακόμη, αξίζει να σημειωθεί ότι οι μεγάλες εταιρείες τεχνολογίας, κατά τη διάρκεια της πανδημίας, κατέλαβαν μεγαλύτερο μερίδιο στην αγορά από ό,τι είχαν προ αυτής, σύμφωνα με το OECD Digital Economy Outlook 2020.

<sup>6</sup> Βλ., Η ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΑΚΤΩΝ, Γαλλία: Ο ψηφιακός φόρος στις πολυεθνικές «GAFA» θα επιβληθεί τελικά εντός του 2020, 25.11.2020, Franck Morhain, The French 3% Digital Services Tax comes into effect, 25.7.2019, <https://www.europeantax.blog/> Le Monde, Les GAFA répercutent sur leurs clients les taxes sur le numérique, 4.9.2020.

<sup>7</sup> Σχ., Johannes Becker - Joachim Englisch, The German proposal for an effective minimum tax on MNE profits, 17.1.2019 <https://kluwertaxblog.com>



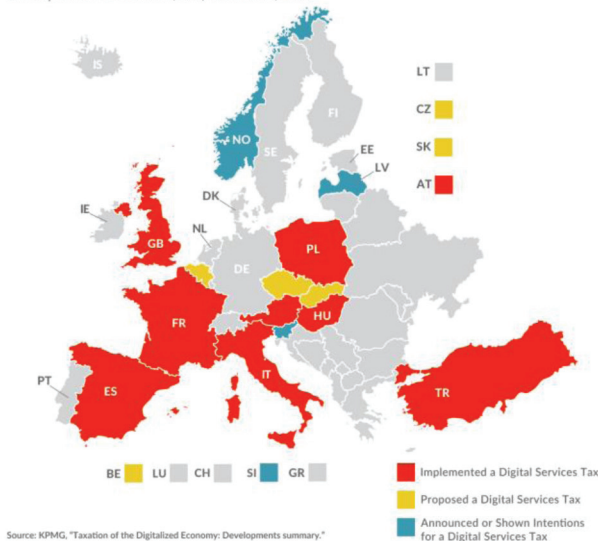
κανόνες φορολόγησης των εταιρικών κερδών<sup>8</sup>. Το επιχείρημα που προβάλλει είναι ότι, μια παγκόσμια συμφωνία όχι μόνο θα ενισχύσει τους εθνικούς προϋπολογισμούς και θα περιορίσει τη φοροδιαφυγή, αλλά και θα βοηθήσει τις επιχειρήσεις μειώνοντας κατά αυτό τον τρόπο τη νομική αβεβαιότητα. Εν τω μεταξύ, ο Ευρωπαίος Επίτροπος Paolo Gentiloni δηλώνει ότι πρώτον, ναι μεν η Επιτροπή αναζητά μια παγκόσμια λύση, αλλά αν αυτό αποδειχθεί αδύνατο, η Ευρωπαϊκή Ένωση θα προχωρήσει στην εφαρμογή του ΦΨΥ και δεύτερον, η Επιτροπή τάσσεται αλληλέγγυα σε όλα τα κράτη-μέλη που έχουν προχωρήσει με τους δικούς τους φόρους ψηφιακών υπηρεσιών<sup>9</sup>. Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο, προγραμματίζει να αρχίσει να εισπράττει τον ΦΨΥ εντός των επόμενων ημερών, ενώ παράλληλα προσπαθεί να διαπραγματευτεί μια συμφωνία ελεύθερου εμπορίου με τις ΗΠΑ<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Ft, Germany seeks global corporate tax deal with Biden administration, 12.1.2021.

<sup>9</sup> ΠΙΝΑΚΑΣ. Χώρες στην Ευρώπη που έχουν εισάγει ή σχεδιάζουν να εισάγουν ή έχουν δηλώσει πρόθεση να εισάγουν τον ΦΨΥ.

#### What is the Current State of Digital Services Taxes in Europe?

Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes  
in European OECD Countries, as of October 14, 2020



<sup>10</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>



## Η δυναμική του αιτήματος και η πρόταση του ΟΟΣΑ

Το θέμα της επιβολής του φόρου ψηφιακών συναλλαγών ήρθε δυναμικά στο προσκήνιο λόγω της πίεσης που υφίστανται οι ευρωπαϊκές χώρες για εύρεση νέας πηγής δημοσίων εσόδων. Αισθητή είναι επίσης η παρέμβαση της κοινωνίας των πολιτών που απαιτεί τη δίκαιη φορολόγηση των πολυεθνικών γιγάντων<sup>11</sup>, καθώς και η αμφισβήτηση της λειτουργικότητας του σημερινού συστήματος φορολόγησης των εταιρικών κερδών από τον ακαδημαϊκό χώρο<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Το Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT), μια ομάδα κοινωνικής πίεσης που δραστηριοποιείται για τη δίκαιη φορολόγηση των πολυεθνικών εταιρειών, εκλαμβάνει την μέχρι τώρα έλλειψη πολιτικής συμφωνίας για το φόρο ψηφιακών υπηρεσιών ως την «λανθασμένη αίσθηση» που έχουν οι χώρες ότι, η προστασία των πολυεθνικών είναι εθνικό συμφέρον. Το ICRICT κάλεσε τις χώρες να προχωρήσουν με τον ΦΨΥ και να καταλήξουν σε συμφωνία το 2021, <https://www.icrict.com/>.

Με πρωτοβουλία του Γερμανού ευρωβουλευτή Sven Giegold συλλέγονται υπογραφές πολιτών για την επιβολή του φόρου, <https://www.change.org/p/the-german-federal-government-local-shops-close-while-amazon-co-make-huge-profits-the-digital-tax-must-come-now>

<sup>12</sup> Yonah Reuven S. Avi, A new corporate tax, University of Michigan, DRAFT 22.01.2021. Ο καθηγητής Yonah Reuven S. Avi υποστηρίζει ότι το πρόβλημα με την εφαρμογή των σημερινών φορολογικών κριτηρίων είναι ότι επιτρέπει στις πολυεθνικές εταιρείες να μην πληρώνουν φόρους λόγω των δυνατοτήτων που παρέχει για μετατόπιση των κερδών σε υπεράκτιες δικαιοδοσίες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, για έκπτωση υψηλών δαπανών σε έρευνα/ανάπτυξη και φοροαπαλλαγή εισοδημάτων από μετοχές. Ο καθηγητής Yonah Reuven S. Avi προτείνει την υιοθέτηση ενός νέου μοντέλου φόρου των εταιρικών κερδών με χαρακτηριστικά την προοδευτικότητα των συντελεστών και την ευρεία φορολογική βάση (θυγατρικές στην αλλοδαπή, αναθεώρηση του συστήματος εκπτώσεων, φορολόγηση του εισοδήματος από μετοχές με προοδευτικό συντελεστή κ.α),

Σχ., Michael Devereux, How to reform a broken tax system, 26.01.2021, <https://www.sbs.ox.ac.uk/oxford>

Σχ., Andrés Báez Moreno, A note on some radical alternatives to the existing international corporate tax and their implications for the Digital(ized) Economy, Intertax Volume 46, issue 6/7 (2018) pp. 560 - 564, Aqib Aslam - Alpa Shah, Tec(h)tonic shifts: taxing the “Digital Economy”, IMF, WP/20/76.



Το αίτημα που αναδεικνύεται είναι η ταυτόχρονη αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (παράγοντας φορολογικής αδικίας<sup>13</sup>) και του φορολογικού ανταγωνισμού (παράγοντας άνισης κατανομής των εταιρικών κερδών μεταξύ των χωρών και συνακόλουθα, μη άσκησης κρατικού φορολογικού δικαιώματος).

Όχημα για την επίτευξη μιας αποδεκτής λύσης μέσω της διαπραγμάτευσης πολυμερούς συμφωνίας είναι ο ΟΟΣΑ<sup>14</sup>. Στο πλαίσιο των εργασιών για τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας<sup>15</sup>, ο ΟΟΣΑ έχει διατυπώσει συμβιβαστική πρόταση σε δύο πυλώνες<sup>16</sup>. Εκκίνηση της διατύπωσης είναι η αναγνώριση της συμμετοχής των ψηφιακών χρηστών και των δεδομένων των χρηστών ως αξία (*value*) δηλαδή, ως σημαντικό τομέα της ψηφιακής επιχειρηματικότητας. Με τη σειρά της, αυτή η κατάφαση καταλήγει σε νέα φορολογική αρχή και κριτήρια.

---

<sup>13</sup> Χαρακτηριστική του αιτήματος για δίκαιη φορολογία είναι η γραφή του Υπουργού Οικονομικών της Ινδονησίας Sri Mulyaní Indrawati, στο OECD NETWORK FORUM (8.3.2021): πολλές επιχειρηματικές κοινότητες στη χώρα μου καταγγέλλουν ότι - επειδή ακριβώς εργάζονται με ένα συμβατικό επιχειρηματικό μοντέλο - προσλαμβάνουν ανθρώπους, έχουν κατάστημα, ενοικιάζουν χώρο και πληρώνουν φόρο. Αντίθετα, οι ψηφιακές εταιρείες, συχνά χωρίς φυσική παρουσία, καταλαμβάνουν όλο και μεγαλύτερο μερίδιο στις πωλήσεις χωρίς να έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση. Η δικαιοσύνη είναι ένα ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί και στην οικονομία μας. Βλέπουμε ότι σε όλες τις χώρες - τουλάχιστον σε χώρες με δημοκρατική διακυβέρνηση - ότι η αδικία μπορεί να δημιουργήσει επικίνδυνες κοινωνικές και πολιτικές αναταραχές. Και δεν πρέπει να το υποτιμούμε αυτό. Οι άνθρωποι είναι ευχαριστημένοι με τον οικονομικό μετασχηματισμό αλλά ανησυχούν επίσης για την έλλειψη ισότιμων όρων ανταγωνισμού, ιδίως όσον αφορά τη φορολογία.

<sup>14</sup> Μέσω του οργάνου του THE OECD INCLUSIVE FRAMEWORK στο οποίο συμμετέχουν περί τα 137 κράτη, βλ., Allison Christians -Laurens van Apeldoorn, The OECD Inclusive framework, Bulletin for International Taxation, April/May 2018.

Παράλληλα εργασίες διεξάγονται και στο πλαίσιο των Ηνωμένων Εθνών, βλ. Teijeiro, Automated digital services-The UN Proposal at glance, Kluwer International Tax Block, 20.8.2020.

<sup>15</sup> OECD/ G20 Inclusive Framework on BEPS, Program of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalization of the economy, May 2019.

<sup>16</sup> OECD, Tax Talks, 4.3.2021.



Συγκεκριμένα, ο πρώτος πυλώνας της πρότασης του ΟΟΣΑ προβλέπει ότι, οι πολυεθνικοί γίγαντες φορολογούνται για τα κέρδη τους όχι μόνο στη χώρα που έχουν τη φυσική εγκατάστασή τους -που συνήθως είναι δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία- αλλά και στις χώρες που βρίσκονται οι χρήστες/πελάτες<sup>17</sup>. Έτσι, ο φόρος κατανέμεται μεταξύ του κράτους της φυσικής έδρας και του κράτους κατανάλωσης. Ο δεύτερος πυλώνας προβλέπει έναν ελάχιστο συντελεστή φόρου με βάση τον οποίο, η κάθε πολυεθνική εταιρία (είτε είναι ψηφιακή ή όχι) καταβάλλει το φόρο ανεξαρτήτως της δικαιοδοσίας στην οποία είναι φυσικά εγκατεστημένη. Με αυτό τον τρόπο εξαλείφεται το κίνητρο για τις πολυεθνικές εταιρίες να μεταφέρουν τα κέρδη σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία. Η σημαντική αλλαγή που εισάγεται με την πρόταση του ΟΟΣΑ - σε σχέση με το σημερινό σύστημα φορολόγησης των εταιρικών κερδών, στο πλαίσιο του οποίου ο φόρος καταβάλλεται μόνο στη δικαιοδοσία της φυσικής εγκατάστασης της εταιρείας- είναι ότι το εισόδημα φορολογείται και στη χώρα όπου παράγεται η αξία (*value*).

Σε πρακτικό επίπεδο, η νέα φορολογική αρχή, δηλαδή ότι το εισόδημα φορολογείται στη χώρα όπου παράγεται η αξία (*value*), επιχειρεί να διασφαλίσει ότι α) οι πολυεθνικές -συμπεριλαμβανομένων των εξαιρετικά κερδοφόρων εταιρειών τεχνολογίας των ΗΠΑ και των ευρωπαϊκών εταιρειών πολυτελών αγαθών- καταβάλλουν φόρο επί των εταιρικών κερδών στη δικαιοδοσία όπου δραστηριοποιούνται και ότι β) οι πολυεθνικές εταιρείες δεν έχουν πλέον σοβαρό κίνητρο για μεταφορά κερδών σε φορολογικούς παραδείσους. Πράγματι, αν εφαρμοστεί η νέα φορολογική αρχή, τα κράτη θα νομιμοποιούνται ως χώρες κατανάλωσης να ασκούν φορολογικό δικαίωμα στα εταιρικά κέρδη εταιρειών, που δεν είναι φυσικά εγκατεστημένες σε αυτές. Ένα δεύτερο αποτέλεσμα, εξίσου σημαντικό, είναι ότι θα υπάρξει ένας παγκόσμιος ελάχιστος συντελεστής φόρου<sup>18</sup> εταιρικών κερδών και έτσι, τα κράτη θα σταματήσουν (γιατί δεν θα έχουν πλέον λόγο) να

---

<sup>17</sup> Η ακαδημαϊκή φορολογική σκέψη έχει ταχθεί υπέρ αυτής της αρχής, βλ. σχ., Michael Devereux and John Vella, What problems might the glove solve? 18.2.2020, <https://business-taxation.sbsblogs.co.uk>

<sup>18</sup> Πιθανά στο 21%





μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές προκειμένου να προσελκύουν στη δικαιοδοσία τους τη φυσική εγκατάσταση εταιρειών. Ψηφιακοί γίγαντες όπως οι Bing, Amazon και Facebook θα πληρώνουν φόρο στα ευρωπαϊκά κράτη και ευρωπαϊκές πολυεθνικές εταιρείες ειδών πολυτελείας όπως οι LVMH και Mercedes-Benz στις ΗΠΑ. Συνολικά, ο ΟΟΣΑ εκτιμά ότι η μεταρρύθμιση αυτή θα αναδιανείμει περίπου 100 δισ. δολάρια φόρου διεθνώς και θα επιφέρει συνολική αύξηση καταβολής φόρου έως και 4% επιπλέον του σημερινού<sup>19</sup>.

Προκειμένου να αποτραπεί η μη επίτευξη συμβιβασμού, αν και έχει επιδιωχτεί η συναίνεση περισσότερων από 135 κρατών, ο ΟΟΣΑ επιχειρηματολογεί τα ακόλουθα: η αποτυχία ενός διεθνούς συμβιβασμού στη βάση του ενός ή και των δύο πυλώνων της πρότασης επιτρέπει στα κράτη να λαμβάνουν μονομερή φορολογική πρωτοβουλία, κάτι που πολύ πιθανόν να εκλαμβάνεται ως αθέμιτη διάκριση. Εάν συμβεί αυτό στην παγκόσμια κοινότητα, το αποτέλεσμα θα είναι, κατά τον ΟΟΣΑ, η επέκταση μη συντονισμένων και μονομερών βημάτων<sup>20</sup> στο φόρο εισοδήματος και η αύξηση των επιβλαβών φορολογικών και εμπορικών συγκρούσεων που μπορεί να κοστίσουν έως και το 1% του παγκόσμιου ΑΕΠ<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Βλ., Michael P. Devereu - François Bares - Sarah Clifford - Judith Freedman - Irem Góheri - Martin McCarthy - Martin Simmler and John Vella, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, January 2020.

<sup>20</sup> Π.χ. Στο κείμενο του νόμου για τον προϋπολογισμό της Ινδίας το έτος 2021 περιλαμβάνεται διάταξη με την οποία στον εθνικό νόμο περί άμεσων φόρων προστίθεται ο όρος «υπόκειται σε φόρο». Ο όρος αυτός αναφέρεται σε ένα πρόσωπο, το οποίο έχει ευθύνη φόρου σύμφωνα με οποιονδήποτε νόμο που σήμερα ισχύει σε οποιαδήποτε χώρα, βλ., Mukesh Butani - Seema Kejriwal, -Ajitesh Dayal Singh (BMR Legal), Budget 2021: India Defines “Liable to Tax” - will it facilitate or fuel the debate on Interpretation of tax treaties? 15.2.2021, <https://kluwertaxblog.com>

<sup>21</sup> Pillars 1 & 2: Are we close to a deal? Said Business School Oxford University, 23.11.2020, <https://www.sbs.ox.ac.uk/events>



## Νέα αρχή στη φορολογία εισοδήματος

Αλλά ας δούμε τα πράγματα από την αρχή. Το σημερινό σύστημα φορολογίας εισοδήματος διέπεται από την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, αρχή που γεννήθηκε ως παρακολούθημα της οικονομίας της δεκαετίας του 1920<sup>22</sup>. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το φορολογικό δικαίωμα ασκείται από το κράτος στην εδαφική επικράτεια του οποίου η εταιρία (που παράγει τη φορολογητέα ύλη) έχει τη φυσική παρουσία δηλαδή την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση της. Δικαιολογητική βάση της αρχής της εδαφικότητας είναι το όφελος που έχει η εταιρία από το πολιτικό, νομικό, οικονομικό πλαίσιο του κράτους στο οποίο δραστηριοποιείται<sup>23</sup>. Στην ψηφιακή οικονομία όπου η επιχειρηματική δραστηριότητα πραγματοποιείται χωρίς φυσική παρουσία αυτή η αιτιολόγηση του οφέλους ανατρέπεται. Οι επιχειρήσεις μπορούν να πραγματοποιούν σημαντικές πωλήσεις από απόσταση ενώ έχουν την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση τους σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, γεγονός που δημιουργεί ευκαιρίες για φοροαποφυγή. Ακόμη περισσότερο στην ψηφιακή επιχειρηματικότητα δεν είναι αναγκαίο για τη λειτουργία της, το περιουσιακό στοιχείο που παράγει το εισόδημα -δηλαδή το υποκείμενο του φόρου- να έχει οποιοδήποτε φυσική σύνδεση με το κράτος όπου μέσω των υποδομών του (όφελος) δημιουργεί εισόδημα<sup>24</sup>. Έτσι, τα φορολογικά κριτήρια του παραδοσιακού συστήματος για τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών - δηλαδή κατοικία/έδρα, μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης, αρχή των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές - δεν είναι ικανά στη ψηφιακή οικονομία να υποστηρίξουν την άσκηση του κρατικού φορολογικού δικαιώματος. Αυτό γιατί, λόγω ακριβώς της έλλειψης της φυσικής σύνδεσης, δύσκολα εντοπίζεται η γεωγραφική οντότητα που δικαιωματικά ασκεί το φορολογικό δικαίωμα.

---

<sup>22</sup> Ε. Θεοχαροπούλου, Η ψηφιακή τεχνολογία ως μήτρα εξέλιξης της φορολογίας και η πρόταση για έναν προσωρινό φόρο ψηφιακών υπηρεσιών (ΦΨΥ) στην Ελλάδα, Jean Monnet Chair EU Tax Administration & Policy, 9th newsletter.

<sup>23</sup> Vasiliki Koukoulioti, User contribution to value creation: the benefit principle in the spotlight, in ed. Pasquale Pistone - Dennis Weber, Taxing the Digital Economy The EU Proposals and Other Insights, IBFD 2019.

<sup>24</sup> Vasiliki Koukoulioti, ο.π.



Σε αυτό το πλαίσιο ο ΟΟΣΑ, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, διαμορφώνει νέα φορολογική σκέψη (αρχή και κριτήρια) και διατυπώνει πρόταση με νέα αιτιολογία<sup>25</sup>. Βάση της προσέγγισης είναι τα χαρακτηριστικά της νέας επιχειρηματικότητας που διαφέρουν καθολικά από εκείνα του παραδοσιακού εμπορίου του 1920. Αυτά συνοψίζονται στην έλλειψη φυσικής παρουσίας της εταιρείας και στο ότι η *αξία* (*value*) παράγεται από τα δεδομένα και την ενεργή συμμετοχή του χρήστη σε διαδικτυακή πλατφόρμα.

Δημιουργείται δηλαδή *αξία* σε μία επιχείρηση από τη συμμετοχή των χρηστών, καθώς αυτή τους η συμμετοχή συντελεί στη δημιουργία «ονόματος» (brand) στην αγορά, στη γένεση πολύτιμων δεδομένων και στην ανάπτυξη μίας κρίσιμης μάζας χρηστών που συντελεί στη δημιουργία της *αξίας*. Η νέα φορολογική αρχή που γεννιέται ως παρακολούθημα της νέας επιχειρηματικότητας συνίσταται στο ότι: το φορολογικό δικαίωμα ασκείται από το κράτος στην εδαφική επικράτεια του οποίου βρίσκεται ο τόπος κατοικίας/έδρας των σχετικά ακίνητων μερών της επιχειρηματικής δραστηριότητας, δηλαδή ο τόπος κατοικίας των πελατών-χρηστών<sup>26</sup>. Με αυτή τη φορολογική αρχή, ο ΟΟΣΑ επιχειρεί τον παγκόσμιο συμβιβασμό<sup>27</sup> ενώ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει δημοσιεύσει από το Μάρτιο του 2018<sup>28</sup> δύο προτάσεις Οδηγιών, αναμένοντας ταυτόχρονα την κατάληξη των εργασιών του ΟΟΣΑ<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, Jan.2020.

<sup>26</sup> OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Addressing the Tax Challenges Arising from the digitalisation of the Economy, 2020, Michael P. Devereux - Alan J. Auerbach - Michael Keen - Paul Oosterhuis - Wolfgang Schön και John Vella, Taxing profit in a global economy, Oxford University Press 2021, Reuven S. Avi-Yonah, σπ.π.

<sup>27</sup> Σχ., Oxford University Centre for Business Taxation Pillars 1 & 2: Are we close to a deal? Conference 23.1.2020, <https://www.sbs.ox.ac.uk/events/pillars-1-2-are-we-close-deal>

<sup>28</sup> Πρόσφατα η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε την πρόταση της για την εισαγωγή του digital levy σε δημόσια διαβούλευση (18.1.2021-12.4.2021), Bloomberg Tax, EU Preps to Tax Big Tech; Expands Call for Digital Tax Feedback, 19.1.2021.

<sup>29</sup> POLITICO PRO /event/ Briefing Call - Digital Tax, 3.2.2020.



## Η πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Στην Ευρώπη, οι δύο προτάσεις Οδηγιών της Επιτροπής τροφοδοτούν τη μεταρρυθμιστική φορολογική σκέψη και ορίζουν ένα συνεκτικό φορολογικό σύστημα για την ψηφιακή οικονομία. Επίσης στα θετικά της πρότασης προσμετράται ότι, με την υιοθέτησή της, θα αποφευχθούν τα περαιτέρω μονομερή μέτρα από τα κράτη-μέλη κάτι που είναι επιζήμιο για την ενιαία αγορά<sup>30</sup>.

Η πρώτη πρόταση Οδηγίας ανταποκρίνεται στο αίτημα των κρατών-μελών για επιβολή φόρου στους ψηφιακούς γίγαντες για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν στην Ευρώπη και για τις οποίες σήμερα δεν φορολογούνται. Ο φόρος αυτός έχει προσωρινό χαρακτήρα μέχρις ότου τα κράτη-μέλη εφαρμόσουν τη δεύτερη πρόταση Οδηγίας. Η δεύτερη πρόταση αποσκοπεί στη μεταρρύθμιση των κανόνων φορολόγησης των εταιρειών, ώστε τα εταιρικά κέρδη να αποδίδονται -προκειμένου να φορολογηθούν- στα κράτη όπου οι επιχειρήσεις αλληλοεπιδρούν με τους χρήστες τους.

*Η European Commission Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*<sup>31</sup> εισάγει το φόρο ψηφιακών υπηρεσιών Digital Services Tax (DST). Ο DST επιβάλλεται με συντελεστή 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων που η ψηφιακή πλατφόρμα πραγματοποιεί στη χώρα που γίνεται η κατανάλωση του προϊόντος της. Ο φόρος επιλέγει να επιβαρύνει μόνο τις επιχειρήσεις με παγκόσμια έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ ετησίως και με έσοδα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης άνω των 50 εκατ. ευρώ, δηλαδή μόνο την πολύ μεγάλη ψηφιακή επιχειρηματικότητα.

---

<sup>30</sup> Η Ουγγαρία, το 2014, έθεσε σε εφαρμογή νόμο για την επιβολή φόρου στα κέρδη από την ψηφιακή διαφήμιση. Ο νόμος προέβλεπε προοδευτικά κλιμάκια, επί του κύκλου εργασιών από τη μετάδοση διαφημίσεων. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε σε συνέχεια της σχετικής διαδικασίας ότι ο νόμος αυτός συνιστούσε κρατική ενίσχυση λόγω της προοδευτικότητας των κλιμακίων φορολόγησης. Ακολούθησε δικαστική διαμάχη στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ Ουγγαρίας και Επιτροπής την οποία έχασε η Επιτροπή (υπ. C-596/19). Λίγο χρόνο νωρίτερα, στην υπ. C-482/18 Google Ireland Limited κατά Ουγγαρίας, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε ότι η ουγγρική ρύθμιση με την οποία επιβάλλεται στους παρόχους ψηφιακών διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, υποχρέωση υποβολής δήλωσης, προκειμένου να υπαχθούν στο φόρο διαφημίσεων, δεν αντίκειται στις ευρωπαϊκές ελευθερίες.

<sup>31</sup> COM (2018) 148 final, 21.3.2018.



Αυτό γιατί οι ψηφιακοί γίγαντες έχουν εδραιώσει ισχυρή θέση στην παγκόσμια αγορά χάρις την οποία επωφελούνται από τη διασύνδεση των δικτύων, την χρήση των μεγάλων δεδομένων (big data) και την αξία από τη συμμετοχή των χρηστών. Οι δραστηριότητες της μικρής νεοφυούς επιχειρηματικότητας και της καινοτομίας δεν επιβαρύνονται με τον νέο φόρο.

Ο DST εφαρμόζεται στα έσοδα που δημιουργούνται από δραστηριότητες των οποίων η αξία παράγεται από τη συμμετοχή των χρηστών, π.χ. τα έσοδα από την πώληση διαδικτυακού διαφημιστικού χώρου, από ψηφιακές δραστηριότητες διαμεσολάβησης που παρέχουν στους χρήστες τη δυνατότητα να αλληλεπιδρούν με άλλους χρήστες (και έτσι διευκολύνεται η μεταξύ τους πώληση αγαθών και υπηρεσιών), από την πώληση δεδομένων που δημιουργούνται από τις πληροφορίες που παρέχουν οι χρήστες των πλατφορμών, κ.ά.<sup>32</sup>. Το αρμόδιο να φορολογήσει κράτος προσδιορίζεται από την τοποθεσία των χρηστών κατά τη στιγμή της λήψης της φορολογητέας υπηρεσίας, είτε αυτοί αγοράζουν τη συγκεκριμένη υπηρεσία είτε συνεισφέρουν δεδομένα. Η τοποθεσία των χρηστών εντοπίζεται μέσω της διεύθυνσης διαδικτύου πρωτοκόλλου IP της συσκευής πρόσβασης στη φορολογητέα υπηρεσία ή μέσω κάθε άλλης μεθόδου γεωγραφικού εντοπισμού (πχ. κινητό τηλέφωνο).

*Η European Commission Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*<sup>33</sup> -η δεύτερη πρόταση στην οποία τείνει η πρώτη- θέτει νέο φορολογικό κριτήριο στη φορολογία των εταιρικών κερδών: αυτό της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το νέο κριτήριο, μία ψηφιακή πλατφόρμα<sup>34</sup> θεωρείται ότι έχει φορολογητέα «ψηφιακή παρουσία» ή «ψηφιακή μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος μέλος», αν πληροί ένα από τα ακόλουθα κριτήρια: έχει περισσότερα από

<sup>32</sup> Κατάλογος των φορολογητέων συναλλαγών στο Explanatory Memorandum της πρότασης οδηγίας.

<sup>33</sup> COM (2018) 147 final, 21.3.2018.

<sup>34</sup> Σε καθαρά τεχνικό επίπεδο, ο ακαδημαϊκός χώρος υποστηρίζει ότι είναι αναγκαίος ένα σαφής ορισμός της έννοιας της ψηφιακής πλατφόρμας ως υποκείμενο φόρου. Αυτό γιατί σε γενικές γραμμές, ο διακομιστής, η δημιουργία λογισμικού, το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας και η ψηφιακή χρήση, ως εδαφικοί τόποι φορολόγησης, εύκολα ρυθμίζονται προκειμένου να αποφευχθεί η φορολόγηση μέσω της μετατόπισης των εταιρικών κερδών, βλ., Marko Kothenböcker (EconPol Europe, ETH Zurich), Taxation of digital platforms, EconPol, WP 41/2020 Vol. 3.



ετήσια έσοδα ύψους 7 εκατ. ευρώ σε ένα κράτος-μέλος ή έχει περισσότερους από 100.000 χρήστες σε ένα κράτος-μέλος εντός ενός φορολογικού έτους ή συνάπτει πάνω από 3.000 επιχειρηματικές συμβάσεις για ψηφιακές υπηρεσίες σε ένα φορολογικό έτος<sup>35</sup>. Η τοποθεσία των χρηστών εντοπίζεται και στην περίπτωση αυτή, όπως και στην πρόταση οδηγίας για τον DST, μέσω της διεύθυνσης IP της συσκευής πρόσβασης στην ψηφιακή διεπαφή ή με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο γεωεντοπισμού (πχ. κινητό τηλέφωνο). Κατά αυτό τον τρόπο θεσμοθετείται η ύπαρξη σύνδεσης μεταξύ του τόπου όπου δημιουργούνται τα κέρδη και του τόπου φορολόγησής τους. Έτσι, χάρις σε αυτό το φορολογικό κριτήριο, το κράτος νομιμοποιείται στην άσκηση φορολογικού δικαιώματος, δικαίωμα που δεν νομιμοποιείται να έχει εφαρμόζοντας το κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης του παραδοσιακού φορολογικού συστήματος<sup>36</sup>.

## Προοπτική ή εξαγγελία;

Η πολιτική στήριξη για φορολογική μεταρρύθμιση διαρκώς αυξάνεται<sup>37</sup>. Στις ΗΠΑ, με ψήφους και από τα δύο κόμματα, το Κογκρέσο απαγόρευσε τις ανώνυμες αμερικανικές εταιρείες-κελύφη<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Σχ., η Έκθεση των Ηνωμένων Εθνών, Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, της 25.2.2021 διαπιστώνει την ανάγκη αναθεώρησης του συστήματος για τη διασυννοριακή φορολογία των εταιρειών πρέπει. Οι σημερινοί κανόνες σύμφωνα με την Έκθεση δημιουργούν κίνητρα για τη διατήρηση του απορρήτου και της πολυπλοκότητας κάτι που, διευκολύνει τις απόλυτες εγκληματικές ροές, ενθαρρύνοντας ταυτόχρονα τη φοροαποφυγή. Για αυτό η Έκθεση προτείνει τη δημοσίευση των οικονομικών στοιχείων των πολυεθνικών εταιρειών από χώρα σε χώρα, βλ., Euro2day (Ft.COM), Φοροαποφυγή και μαύρο χρήμα υπονομεύουν την ανάκαμψη, 8.3.2021.

<sup>36</sup> Euro2day (Ft.com), Φοροαποφυγή και μαύρο χρήμα υπονομεύουν την ανάκαμψη, 8.3.2021.

<sup>37</sup> Σχ., η Έκθεση των Ηνωμένων Εθνών, Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, της 25.2.2021 διαπιστώνει την ανάγκη αναθεώρησης του συστήματος για τη διασυννοριακή φορολογία των εταιρειών πρέπει. Οι σημερινοί κανόνες σύμφωνα με την Έκθεση δημιουργούν κίνητρα για τη διατήρηση του απορρήτου και της πολυπλοκότητας κάτι που, διευκολύνει τις απόλυτες εγκληματικές ροές, ενθαρρύνοντας ταυτόχρονα τη φοροαποφυγή. Για αυτό η Έκθεση προτείνει τη δημοσίευση των οικονομικών στοιχείων των πολυεθνικών εταιρειών από χώρα σε χώρα, βλ., Euro2day (Ft.COM), Φοροαποφυγή και μαύρο χρήμα υπονομεύουν την ανάκαμψη, 8.3.2021.

<sup>38</sup> Euro2day (Ft.com), Φοροαποφυγή και μαύρο χρήμα υπονομεύουν την ανάκαμψη, 8.3.2021.



Στην Ευρώπη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή -όταν παρουσίασε τις προτάσεις Οδηγιών - επισήμανε ότι οι ισχύοντες φορολογικοί κανόνες δεν έχουν σχεδιαστεί λαμβάνοντας υπόψη τις επιχειρήσεις παγκόσμιας εμβέλειας της ψηφιακής οικονομίας. Κατά την Επιτροπή, αυτό αποτελεί ένα τεράστιο κενό δεδομένου ότι εννέα από τις 20 κορυφαίες παγκοσμίως επιχειρήσεις, βάσει κεφαλαιοποίησης, είναι πλέον ψηφιακής μορφής, όταν πριν από δέκα χρόνια η αντίστοιχη αναλογία ήταν 1 προς 20. «Οι ψηφιακές επιχειρήσεις θα πρέπει να καταβάλλουν το μερίδιο φόρων, που τους αναλογεί» τόνισε η Επιτροπή<sup>39</sup>.

Σε παγκόσμιο επίπεδο, οι 137 χώρες που αποτελούν το OECD's Inclusive Framework<sup>40</sup> συμφώνησαν πρόσφατα να συνεχίσουν να διερευνούν τις προτάσεις που ομαδοποιούνται στους πυλώνες I και II «χωρίς προκατάληψη». Η συζήτηση συνεχίζεται, τουλάχιστον προς το παρόν. Η ανάγκη για μεταρρύθμιση είναι μεν αναμφισβήτητη, αλλά τα αντιληπτά συμφέροντα και οι προτιμήσεις των χωρών αποκλίνουν. Οι τεχνικές προκλήσεις, το φιλόδοξο χρονοδιάγραμμα, οι επιχειρηματικές πιέσεις, οι εγχώριες πολιτικές πιέσεις, τα επικείμενα μονομερή μέτρα, η απειλή των εμπορικών πολέμων και άλλοι παράγοντες τραβούν προς διαφορετικές κατευθύνσεις, καθιστώντας το αποτέλεσμα δύσκολο να προβλεφθεί<sup>41</sup>.

Στην Ευρώπη πάλι, στις 22.3.2021, οι υπουργοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμφώνησαν νέους κανόνες για τη βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας λόγω των προκλήσεων που θέτει η οικονομία της ψηφιακής πλατφόρμας<sup>42</sup>. Ο João Leão, Υπουργός Οικονομικών της Πορτογαλίας

<sup>39</sup> Ναυτεμπορική, Ψηφιακό φόρο προωθεί η Κομισιόν - τι προβλέπει η πρόταση, 21.3.2018.

<sup>40</sup> Βλ. υποσ.13.

<sup>41</sup> <https://www.youtube.com/watch?v=FJbYCC63Rq4>

<sup>42</sup> Οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται στις ψηφιακές πλατφόρμες που βρίσκονται εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2023 και μετά. Επιτρέπουν στις εθνικές φορολογικές αρχές να εντοπίσουν τα έσοδα που αποκτήθηκαν μέσω ψηφιακών πλατφορμών και να καθορίσουν τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις. Η συμμόρφωση είναι εύκολη για τους χειριστές ψηφιακών πλατφορμών, καθώς, η υποβολή reporting πραγματοποιείται μόνο σε ένα κράτος μέλος σύμφωνα με ένα κοινό πλαίσιο της Ε.Ε., <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12908-2020-INIT/en/pdf>



δηλώνει την ίδια ημέρα ότι «αυτή είναι μια σημαντική επικαιροποίηση των κανόνων της Ε.Ε., η οποία θα βοηθήσει να διασφαλιστεί ότι οι πωλητές που δραστηριοποιούνται σε ψηφιακές πλατφόρμες καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιο του φόρου τους. Είναι μάλιστα ιδιαίτερα ευπρόσδεκτη σε μια εποχή που όλο και περισσότερες πωλήσεις πραγματοποιούνται στο διαδίκτυο και η πανδημία Covid-19 ασκεί πίεση στα δημόσια οικονομικά. Επεκτείνοντας τους κανόνες αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στην οικονομία της ψηφιακής πλατφόρμας, η Ε.Ε. αποτελεί παράδειγμα στον κόσμο».

Συνοψίζοντας όλα τα πιο πάνω, μάς δημιουργούνται τα εξής ερωτήματα. Ποιος είναι ο βασικός στόχος των προτάσεων τόσο του ΟΟΣΑ όσο και της Ευρωπαϊκής Ένωσης; Είναι η επίλυση των φορολογικών θεμάτων που θέτει η «ψηφιοποιημένη» οικονομία ή είναι κάτι ευρύτερο, η φορολογική μεταρρύθμιση ολόκληρης της οικονομίας; Εκλαμβάνεται πράγματι ως θεμελιώδης αλλαγή η πρόταση για τη δημιουργία ενός «νέου δικαιώματος φορολόγησης» που, εκχωρεί φορολογικό δικαίωμα στο κράτος «αγοράς»; Ή αντανakλά απλά την άποψη ότι, η αξία που δημιουργείται στο κράτος της κατανάλωσης δεν αναγνωρίζεται επαρκώς από το σημερινό φορολογικό σύστημα; Η επίτευξη της όποιας συμφωνίας στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ θα είναι ενδεικτική του αν η παγκόσμια κοινότητα επιθυμεί μια ακόμη αντιμετώπιση της μετακίνησης των εταιρικών κερδών σε χώρες με χωρίς ή με πολύ χαμηλή φορολογία ή αν επιθυμεί μια παγκόσμια λύση στο φαινόμενο διάβρωσης της φορολογητέας βάσης. Στην Ευρώπη, η υιοθέτηση ή μη των προτάσεων των οδηγιών θα καταδείξει αν το αίτημα για δίκαιη φορολογία έχει προοπτική ή είναι μια ακόμη εξαγγελία. Σε κάθε περίπτωση πάντως, το αίτημα για αναδιανομή του φορολογικού πλούτου προς το δικαιότερο έχει τεθεί και η πρόσφατη δήλωση της Αμερικανίδας Υπουργού Οικονομικών Janet Yellen για έναν παγκόσμιο ελάχιστο εταιρικό φόρο, κινείται ελπιδοφόρα προς αυτή την κατεύθυνση<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Bloomberg, Europeans Are Optimistic About Global Tax Agreement by June, 6.4.2021.





ΕΝΑ

Ινστιτούτο  
Εναλλακτικών  
Πολιτικών

ΕΝΑ Ινστιτούτο  
Εναλλακτικών Πολιτικών  
Ζαλοκώστα 8, 106 71 Αθήνα,  
+30 210 364 7912

[info@enainstitute.org](mailto:info@enainstitute.org)  
[www.enainstitute.org](http://www.enainstitute.org)

