

# Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» αλλοδαπών επιχειρήσεων

ΦΩΤΟΔΟΤΗ ΜΑΛΑΜΑ, Δικηγόρου, Μέλους της «ARTHUR ANDERSEN»

*Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπών επιχειρήσεων, εξαιτίας της διαφοροποίησης που παρουσιάζει στο ελληνικό δίκαιο και στο Μοντέλο του ΟΟΣΑ, για τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και το κεφάλαιο, παρουσιάζει προβλήματα κατά την εφαρμογή της. Η πρόκληση για τον προσδιορισμό της έννοιας γίνεται ακόμη μεγαλύτερη στο πεδίο της νέας τεχνολογίας και ιδιαίτερα στον χώρο του διαδικτύου.*

## I. Εισαγωγικά

Η ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας αλλοδαπών επιχειρήσεων με ποικίλες μορφές, μη περιοριζόμενες σε αυτή της εταιρικής, οδήγησε στη σύσταση της έννοιας της *μόνιμης εγκατάστασης* (*permanent establishment*).

Η έννοια αυτή, ιδιαίτερα χρήσιμη στο φορολογικό δίκαιο, καθώς με βάση αυτή την έννοια φορολογείται επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητα στην αλλοδαπή, γνωρίζει μεγάλη διάδοση στις ανεπτυγμένες χώρες λόγω της ονομαζόμενης παγκοσμιοποίησης της οικονομίας.

Εντούτοις, η διαφορετική ρύθμιση στο ελληνικό δίκαιο σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ που έχει επικρατήσει διεθνώς, δημιουργεί προβλήματα στον προσδιορισμό του περιεχομένου της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, κυρίως σε ότι αφορά χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει διμερή σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας. Οι χώρες αυτές ενδέχεται να αντιμετωπισθούν δυσμενέστερα σε σχέση με χώρες με τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας, καθώς θα κληθούν να φορολογηθούν για δραστηριότητα η οποία ίσως με το μοντέλο του ΟΟΣΑ δεν εμπίπτει στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Κρίνεται λοιπόν σκόπιμο να προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης τόσο κατά το ελληνικό δίκαιο όσο και σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ.

## II. Ελληνικό Δίκαιο (άρθρο 100 Ν 2238/1994)

Όπως ορίζεται στο άρθρο 100 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994):

«Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα εφόσον:

**α)** Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων ή

**β)** προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του ή

**γ)** διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά ή

**δ)** διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του ή

**ε)** συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στην Ελλάδα.»

## Ανάλυση

**α)** Σε όλες τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 περ. α', είναι εναργής η παρουσία της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού με ανάπτυξη οικονομικής δραστηριότητας στην Ελλάδα, λόγω όλων των εγκαταστάσεων που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη. Η *απαρίθμηση είναι αποκλειστική* καθώς το γράμμα της διάταξης δεν περιέχει κάποια επιφύλαξη για ενδεικτική απαρίθμηση, όπως για παράδειγμα με τη χρήση της λέξεως «ιδίως» στις περιπτώσεις που αναφέρει τα είδη των εγκαταστάσεων.

**β)** Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να πραγματοποιείται από την επιχείρηση, βιομηχανοποίηση πρώτων υλών στην Ελλάδα. Η βιομηχανοποίηση αυτή θα πρέπει να αφορά τη μετατροπή των πρώτων υλών σε νέα προϊόντα χρησιμοποιώντας βιομηχανικά μέσα. Μπορεί να γίνεται στην Ελλάδα είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτους κατ' εντολή και για λογαριασμό της.<sup>1</sup>

**γ)** Σύμφωνα με αυτή την περίπτωση αλλοδαπή επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα όταν αυτή διεξάγει εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα μέσω αντιπροσώπου. Ο αντιπρόσωπος θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να ενεργεί για λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρίας στην Ελλάδα, να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό της.

Επίσης, αλλοδαπή επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και χωρίς την ύπαρξη αντιπροσώπου, εφόσον οι εργασίες ή υπηρεσίες αφορούν είτε στην κατάρτιση με-

1. Βλ. Ν. και Χ. Τότση, Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος, τόμος 4, σελ. 1833.

τών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά. Είναι αδιάφορος, σύμφωνα με τη Διοίκηση, ο τόπος σύνταξης των μελετών και των σχεδίων (δηλαδή στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή), αρκεί να γίνεται κατ' εντολή και για λογαριασμό ημεδαπής επιχείρησης.

δ) Η αλλοδαπή επιχείρηση θα πρέπει να διατηρεί αποθέματα στην Ελλάδα από τα οποία να εκτελεί παραγγελίες και συνεπώς το κέρδος σε αυτή την περίπτωση προκύπτει στην Ελλάδα.

Όπως έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο των Οικονομικών με την εγκύκλιο Ε. 2552/1961 η διάθεση εμπορευμάτων μέσω ελεύθερης ζώνης από αλλοδαπή επιχείρηση δεν δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εκτός και εάν πληρούνται οι όροι της περ. γ', δηλαδή συναλλαγή μέσω αντιπροσώπου.

ε) Η περίπτωση αυτή εντάσσεται στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και τη συμμετοχή σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στην Ελλάδα.

Οι προσωπικές εταιρίες και η ΕΠΕ μέχρι το 1992 αντιμετωπίζονταν ομοιόμορφα και ο νομοθέτης έκρινε ότι και στις δύο αυτές περιπτώσεις προέχει το προσωπικό στοιχείο. Όμως η διάταξη αυτή θα έπρεπε να τροποποιηθεί, αφού μετά το Ν 2065/1992 η εταιρία περιορισμένης ευθύνης αντιμετωπίζεται από το ελληνικό δίκαιο ως κεφαλαιουχική εταιρία και επομένως δεν υπάρχει λόγος της διατήρησης της διάταξης αυτής τουλάχιστον σε ό,τι αφορά την ΕΠΕ.

### III. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ

Το άρθρο 5 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζει:

#### Μόνιμη Εγκατάσταση

«1. Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον οποίο διεξάγονται όλες ή μερικές από τις εργασίες της επιχείρησης.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει ειδικότερα:

α) έδρα διοικήσεως,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο,

στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή άλλον τόπο εξορύξεως φυσικών πόρων.

3. Ένας τόπος οικοδομήσεως ή ένα έργο κατασκευής ή εγκαταστάσεως συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο εφόσον διαρκεί περισσότερο από 12 μήνες.

4. Ανεξάρτητα από τις ανωτέρω διατάξεις αυτού του άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θα θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση διευκολύνσεων αποκλειστικά για το σκοπό αποθηκείσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά για το σκοπό αποθηκείσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά για το σκοπό επεξεργασίας από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για το σκοπό αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή της συλλογής πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για το σκοπό διεξαγωγής για την επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για τη διεξαγωγή συνδυασμένων δραστηριοτήτων από αυτές που μνημονεύονται στις υποπαραγράφους α' έως ε', αρκεί όλη η δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου που απορρέει από αυτό το συνδυασμό να είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

5. Παρά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, οσάκις ένα πρόσωπο - εκτός από πράκτορα ανεξάρτητο για τον οποίο εφαρμόζεται η παρ. 6 - ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει εξουσία μέσα σε ένα συμβαλλόμενο κράτος την οποία συνήθως και εξασκεί, για να καταρτίζει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης, τότε η εν λόγω επιχείρηση θα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό σχετικά με κάθε δραστηριότητα, την οποία το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της επιχείρησης, εκτός αν οι δραστηριότητες ενός τέτοιου προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που μνημονεύονται στην παρ. 4, οι οποίες αν ασκούνται μέσω καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν θα καθιστούσαν τον καθορισμένο αυτό τόπο μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις εκείνης της παραγράφου.

6. Μία επιχείρηση δεν θα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα συμβαλλόμενο κράτος απλώς και μόνο επειδή διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα στο κράτος αυτό μέσω ενός μεσίτου, γενικού πράκτορα με προμήθεια ή μέσω οποιουδήποτε ανεξάρτητου πράκτορα, αρκεί τα εν λόγω πρόσωπα να ενεργούν μέσα στα πλαίσια της συνηθισμένης δραστηριότητάς τους.

7. Το γεγονός ότι μία εταιρία, η οποία είναι κάτοικος ενός συμβαλλόμενου κράτους, ελέγχεται ή ελέγχεται από μία εταιρία, η οποία είναι κάτοικος του άλλου συμβαλλόμενου κράτους ή η οποία διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα σε αυτό το άλλο κράτος (είτε μέσω μόνιμου εγκαταστάσεως ή με άλλο τρόπο), δεν καθιστά αυτό και μόνο κάθε μία εταιρία μόνιμη εγκατάσταση της άλλης».

Όπως γίνεται κατανοητό ήδη από τη διατύπωση του άρθρου 5 του μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, η **απαρίθμηση είναι ενδεικτική** και όχι περιοριστική, κατά συνέπεια δε προσδίδεται ελαστικότητα στη διάταξη και ευκολία προσαρμογής στις τεχνολογικές εξελίξεις.

Στην παρ. 1 δίδεται ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, βασικά στοιχεία της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης είναι τα ακόλουθα:

- 1) Είναι τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας (place of business).
- 2) Είναι καθορισμένος αυτός ο τόπος (fixed).
- 3) Στον τόπο αυτό διεξάγονται όλες ή μερικές από τις εργασίες της επιχείρησης.

1) Με τον όρο «τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας» εννοείται κάθε κτιριακή ή άλλη εγκατάσταση ή και οποιαδήποτε άλλη διευκόλυνση προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τη διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης. Αρκεί στη διάθεση της επιχείρησης να υπάρχει κάποιος χώρος, της κυριότητάς της ή εννοικιασμένος, για να στοιχειοθετηθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

2) Ο τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας πρέπει να είναι καθορισμένος, δηλαδή να μπορεί να προσδιοριστεί γεωγραφικά και να έχει κάποια διάρκεια και όχι προσωρινό χαρακτήρα.

Το θέμα του προσωρινού ή μη χαρακτήρα είναι αρκετά λεπτό. Γίνεται δεκτό ότι θα πρέπει από την αρχή η επιχείρηση να έχει σχεδιάσει τη δημιουργία ενός χώρου με διαρκή χαρακτήρα. Αυτό σημαίνει ότι εάν, λόγω της φύσεως των εργασιών της επιχείρησης ή λόγω ιδιαίτερων γεγονότων, ο γεωγραφικά καθορισμένος τόπος υφίσταται για μικρό χρονικό διάστημα, αυτό δεν επηρεάζει το χαρακτηρισμό του τόπου αυτού ως μόνιμης εγκατάστασης. Για παράδειγμα εάν μία επιχείρηση έχει εποχικό χαρακτήρα λόγω του ότι π.χ. είναι αμιγώς τουριστική σε περιοχή που ελκύει τουρίστες κατά τους θερινούς μήνες, τότε η επιχείρηση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση παρότι θα λειτουργεί σε αυτό τον τόπο ίσως όχι για περισσότερο από 3-4 μήνες.

Σε κάθε περίπτωση, στην όποια προσπάθεια προσέγγισης του θέματος της χρονικής διάρκειας οδηγός μας θα πρέπει να είναι η ρήση,<sup>2</sup> «**Μόνιμος είναι η εγκατάστασις εις τόπον τινά, όταν υφίσταται πρόθεσις σταθεράς συνεχίσεως ταύτης, εφ' ωρισμένον ή αόριστον χρονικόν διάστημα, ως κέντρον των βιοτικών σχέσεων**». Αυτό θα πρέπει να είναι το καθοριστικό στοιχείο, τόσο όταν ερμηνεύουμε το ελληνικό δίκαιο, όσο και το μοντέλο της σύμβασης του ΟΟΣΑ, αλλά ακόμη και την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στα πλαίσια της τεχνολογίας του διαδικτύου.

3) Για να αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση η αλλοδαπή επιχείρηση θα πρέπει να διεξάγει το σύνολο ή μέρος των εργασιών της μέσω αυτού του γεωγραφικά καθορισμένου τόπου.

Σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, δεν απαιτείται η δραστηριότητα να είναι συνεχής, αρκεί να παρουσιάζει κανονικότητα.

Περαιτέρω όταν υλική ή άυλη περιουσία εκμισθώνεται σε τρίτους μέσω ενός γεωγραφικά καθορισμένου τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε η δραστηριότητα αυτή προσδίδει στην αλλοδαπή επιχείρηση την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Όταν όμως η αλλοδαπή επιχείρηση, εκμισθώνει αυτή την υλική ή άυλη περιουσία σε μία επιχείρηση που εδρεύει στο κράτος όπου κείται η εν λόγω περιουσία χωρίς να διατηρεί στο κράτος αυτό κάποιο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε δεν ενεργοποιείται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Για παράδειγμα, μία αλλοδαπή επιχείρηση έχει δύο διαμερίσματα στην Αθήνα και τα εκμισθώνει σε μία ελληνική επιχείρηση απευθείας από το εξωτερικό χωρίς να

διατηρεί κάποιο γραφείο στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

Επίσης, σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση όταν μία επιχείρηση εκμισθώσει και εγκαταστήσει εξοπλισμό π.χ. στην Ελλάδα σε ελληνική επιχείρηση και στείλει προσωπικό για να το θέσει σε λειτουργία. Το προσωπικό αυτό θα πρέπει να λειτουργεί υπό τη διεύθυνση και τον έλεγχο της ελληνικής επιχείρησης. Αν όμως το προσωπικό της αλλοδαπής επιχείρησης έχει ευρύτερες αρμοδιότητες όπως, για παράδειγμα, συμμετοχή στις αποφάσεις που αφορούν την εργασία στην οποία χρησιμοποιείται ο εξοπλισμός, ή εάν το εν λόγω προσωπικό λειτουργεί, συντηρεί και ελέγχει τον εξοπλισμό υπό την ευθύνη και εποπτεία της εκμισθώτριας αλλοδαπής επιχείρησης, τότε στοιχειοθετείται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης της τελευταίας εφόσον συντρέχει και το στοιχείο της διάρκειας.

Στην παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ αναφέρονται **ενδεικτικά** ορισμένες περιπτώσεις που συνιστούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Οι περιπτώσεις αυτές στοιχειοθετούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης υπό την πρόσθετη προϋπόθεση της πλήρωσης και των προϋποθέσεων της παρ. 1.

Ειδικότερα οι περιπτώσεις αυτές είναι:

- α) η έδρα διοίκησης (place of management),
- β) το υποκατάστημα,
- γ) το γραφείο,
- δ) το εργοστάσιο,
- ε) το εργαστήριο,
- στ) το ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή άλλος τόπος εξορύξεως φυσικών πόρων.

## Αναλυτικά

Ως έδρα διοίκησης εννοείται η πραγματική έδρα διοίκησης και όχι η καταστατική.

Η αναφορά στην έδρα διοίκησης, έγινε προκειμένου να διακριθεί από την έννοια του γραφείου. Παρόλα αυτά όπου οι νόμοι των συμβαλλομένων μερών δεν περιλαμβάνουν την έννοια της έδρας διοίκησης διακρίνοντας αυτή από την έννοια του γραφείου, τότε δεν απαιτείται να περιληφθεί στη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας η έννοια της έδρας διοίκησης.

Το υποκατάστημα, γραφείο, εργοστάσιο και εργαστήριο δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερα ερμηνευτικά προβλήματα. (ΣτΕ 2629/1994).

Σε ό,τι αφορά τις πλουτοπαραγωγικές πηγές η διάταξη δεν καλύπτει την εξερεύνηση (exploration) αυτών των πηγών αλλά την εκμετάλλευσή τους (extraction). Επομένως, σε ό,τι αφορά την εξερεύνησή τους, για να εξετάσουμε εάν δημιουργείται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης θα πρέπει να ανατρέξουμε στο γενικό ορισμό. Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ για τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας η παράγραφος αυτή θα πρέπει να ερμηνεύεται διασταλτικά. Επίσης τα

2. Βλ. *Μιχαήλ Κυπραίου*, Φορολογικόν Δίκαιον, σελ. 111.

μέρη μπορεί να ορίσουν άλλως και να θεωρηθεί ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση και η εξερεύνηση ή η εξερεύνηση μετά την πάροδο κάποιου χρονικού διαστήματος.

Στην παρ. 3 αναφέρεται άλλη μία περίπτωση που αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση με μία πρόσθετη προϋπόθεση.

Πιο συγκεκριμένα, τόπος οικοδομήσεως ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση εφόσον διαρκεί το έργο πάνω από δωδεκα μήνες. Στην πράξη στις επιμέρους συμβάσεις ο χρόνος αυτός δεν είναι πάντα ο ίδιος, μπορεί να καθορίζεται και εννιάμηνο ή εξάμηνο χρονικό διάστημα.

Στην έννοια του τόπου οικοδομήσεως ή έργου κατασκευής ή εγκατάστασης περιλαμβάνεται κάθε έργο που συνδέεται με το έδαφος και όχι μόνον τα κτίρια.

Ο χρόνος του σχεδιασμού και της επιβλέψεως προσμετράται στο δωδεκάμηνο, εφόσον πραγματοποιούνται από τον εργολάβο του έργου. Εάν πραγματοποιούνται από άλλη επιχείρηση, τότε το χρονικό διάστημα του σχεδιασμού και της επιβλέψεως δεν λαμβάνεται υπόψη για το δωδεκάμηνο.

Δεν προσμετράται όμως στο δωδεκάμηνο ο χρόνος που ο εργολάβος διέθεσε για άλλες οικοδομές ή έργα που δεν συνδέονται με το συγκεκριμένο έργο. Προσμετράται όμως ο χρόνος της προσωρινής διακοπής εργασιών λόγω εποχικών ή άλλων λόγων, όπως για παράδειγμα ο άσχημος καιρός.

Σημαντικό στο σημείο αυτό είναι να διευκρινιστεί το ότι εάν ένα έργο βασίζεται σε διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως ενιαίο, αρκεί γεωγραφικά και εμπορικά να αποτελεί ενιαίο σύνολο.

Ο τόπος οικοδομήσεως αρχίζει να υπάρχει από τη στιγμή που ο εργολάβος αρχίζει την εργασία του, έστω και προπαρασκευαστική, μέχρις ότου ολοκληρώσει το έργο ή το εγκαταλείψει οριστικά. Εάν γίνει υπεργολαβική ανάθεση του έργου από έναν εργολάβο, τότε για να βρεθεί ο χρόνος κατασκευής προσμετράται και ο χρόνος εργασίας των υπεργολάβων, διαφορετικά θα οδηγούμασταν σε καταστρατήγηση της διάταξης.

Στην παρ. 4 αναφέρονται **ενδεικτικά** περιπτώσεις οι οποίες, σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, δεν στοιχειοθετούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και οι οποίες έχουν όλες ως χαρακτηριστικό τον προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα σε σχέση με τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την περ. α', δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η χρήση διευκολύνσεων αποκλειστικά για το σκοπό αποθηκείσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, όπως είναι φανερό, από τις συγκεκριμένες εργασίες η επιχείρηση δεν διενεργεί κάποια επιχειρηματική δραστηριότητα με την έννοια της δημιουργίας εισοδήματος και γι' αυτό το λόγο δεν θεωρείται ότι οι εργασίες αυτές στοιχειοθετούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Σύμφωνα με τις περ. β' και γ', η διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά για το σκοπό αποθηκείσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως καθώς και για το σκοπό επεξεργασίας από άλλη επιχείρηση δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.

Σύμφωνα με την περ. δ', δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για το σκοπό αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή της συλλογής πληροφοριών για την επιχείρηση.

Οι εργασίες αυτές από μόνες τους έχουν προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα και δεν λειτουργούν ως πηγές εισοδήματος για την αλλοδαπή επιχείρηση και γι' αυτό το λόγο εξαιρούνται της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης.

Στην περ. ε' αναφέρεται ουσιαστικά ο γενικός κανόνας που αφορά τον χαρακτήρα των περ. α' έως και δ', σύμφωνα δε με αυτήν δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η διατήρηση ορισμένου τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας για τη διεξαγωγή εργασιών προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. (ΣτΕ 3450/1994)

Ο χαρακτηρισμός μιας εργασίας ως προπαρασκευαστικής ή βοηθητικής θα πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που παρουσιάζει.

Τέλος, η περ. στ' αναφέρει ότι ο συνδυασμός των περ. α' έως και ε' δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

Στην παρ. 5 του άρθρου 5 αναφέρεται ακόμη μία περίπτωση που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

Σύμφωνα λοιπόν με την παρ. 5, μόνιμη εγκατάσταση δημιουργείται από μία αλλοδαπή επιχείρηση στο κράτος άσκησης της δραστηριότητάς της από εξαρτώμενα από αυτήν πρόσωπα (dependent agents), είτε είναι υπάλληλοι αυτής είτε όχι. Δεν παίζει ρόλο το εάν αυτά τα πρόσωπα είναι νομικά ή φυσικά, θα πρέπει όμως να είναι εξουσιοδοτημένα από την αλλοδαπή επιχείρηση να καταρτίζουν συμβόλαια στο όνομά της. Η εξουσία αυτή που δίδεται από την αλλοδαπή επιχείρηση θα πρέπει να ασκείται κατ' επανάληψη (repeatedly) και όχι περιστασιακά (merely) σε μεμονωμένες περιπτώσεις. Δεν παίζει επίσης ρόλο το ποιος υπογράφει τελικά τη σύμβαση, αρκεί το γεγονός της διαπραγμάτευσης όλων των στοιχείων της σύμβασης από το εξαρτημένο πρόσωπο. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνει επίσης κάθε περίπτωση που το εξαρτημένο πρόσωπο δεσμεύει την αλλοδαπή επιχείρηση, ακόμη και εάν δεν ενεργεί πραγματικά στο όνομά της.

Στην παρ. 6 αναφέρεται ακόμη μία περίπτωση που δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

Όπως ορίζει η παρ. 6, μία επιχείρηση που διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα σε ένα συμβαλλόμενο κράτος μέσω ενός προσώπου, είτε αυτό είναι μεσίτης, είτε γενικός πράκτορας με προμήθεια, είτε ανεξάρτητος πράκτορας, δεν αποκτά εξ αυτού και μόνου του λόγου μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στα πλαίσια της συνηθούς δραστηριότητάς τους (ordinary course of business).

Κύριο χαρακτηριστικό των παραπάνω προσώπων στο πλαίσιο της μη στοιχειοθέτησης της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, είναι η ανεξαρτησία τους από την αλλοδαπή επιχείρηση. Η ανεξαρτησία αυτή θα πρέπει να είναι νομική και οικονομική. Εάν το πρόσωπο αυτό λειτουργεί υπό την καθοδήγηση με λεπτομερείς οδηγίες και τον αυστηρό έλεγχο της αλλοδαπής επιχείρησης ή τον επιχειρηματικό κίνδυνο το φέρει η αλλοδαπή επιχείρηση, τότε το εν λόγω πρόσωπο δεν θεωρείται ανεξάρτητο.

Επίσης θα πρέπει τα πρόσωπα της παρ. 6 να ενεργούν στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητάς τους, δηλαδή, εάν οι δραστηριότητές τους ταυτίζονται ή ανήκουν στη σφαίρα των δραστηριοτήτων της αλλοδαπής επιχείρησης και έχουν την εξουσία να συνάπτουν συμβάσεις στο όνομα της αλλοδαπής επιχείρησης, τότε δεν είναι ανεξάρτητα και συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος.

Τέλος, στην παρ. 7 του άρθρου 5 διευκρινίζεται ότι η ύπαρξη θυγατρικής επιχείρησης δεν στοιχειοθετεί την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης για την μητέρα εταιρία αφού η θυγατρική έχει δική της νομική προσωπικότητα (ΣτΕ 1836/1994, 3219/94, 419,420/1996).

Μπορεί όμως να στοιχειοθετηθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης εφόσον η θυγατρική επιχείρηση λειτουργεί ως πρόσωπο της παρ. 5 του Μοντέλου ΟΟΣΑ, δηλαδή ως εξαρτημένο πρόσωπο.

Τα παραπάνω ισχύουν και για την περίπτωση που οι δραστηριότητες γίνονται από μία θυγατρική για άλλη θυγατρική εταιρία του ίδιου ομίλου.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 Σ τα Ελληνικά δικαστήρια, προκειμένου να εφαρμόσουν διεθνή σύμβαση, και, επομένως, διμερή σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας, σε υπόθεση που αφορά αλλοδαπή επιχείρηση, πρέπει να διαπιστώσουν αν η σύμβαση αυτή έχει κυρωθεί με νόμο και αν έχει τεθεί σε ισχύ (στο εσωτερικό της αντισυμβαλλόμενης χώρας) κατά τους όρους της, δοθέντος ότι, αν συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, οι όροι της διεθνούς σύμβασης αποτελούν μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και είναι συνεπώς εφαρμοστέοι, ως κανόνες δικαίου από τα δικαστήρια. Ο όρος της αμοιβαιότητας αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή των όρων της διεθνούς συμβάσεως (ΣτΕ 2280/90, 1837/1994, 1932/95) [Αρχή της πραγματικής αμοιβαιότητας].

#### IV. Σύγκριση άρθρου 100 Ν 2238/1994 και άρθρου 5 μοντέλου ΟΟΣΑ

Όπως πολύ ορθά παρατηρεί ο *Αναγνωστόπουλος*<sup>3</sup> συγκρίνοντας το άρθρο 100 του Ν 2238/1994 με το άρθρο 5 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, στο ελληνικό δίκαιο δεν δίδεται ορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης σε αντίθεση με το Μοντέλο του ΟΟΣΑ. Η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς υπάρχουν περιπτώσεις που επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα είναι δυνατόν, σύμφωνα με το άρθρο 100, να στοιχειοθετούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, ενώ κατά το άρθρο 5 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ να μην υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση ή και το αντίθετο.

Έτσι, για παράδειγμα, η διατήρηση από αλλοδαπή επιχείρηση ενός γραφείου στην Ελλάδα συνιστά άνευ άλλου μόνιμη εγκατάσταση, ενώ υπό το καθεστώς του Μοντέλου ΟΟΣΑ θα πρέπει επιπρόσθετα να πληρούνται και οι όροι που θέτει η παρ. 1 του άρθρου 5, δηλαδή η ύπαρξη καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται αυτές οι δραστηριότητες.

Μία άλλη ανάλογη περίπτωση είναι εκείνη της αποθήκης με τα ίδια με τα προαναφερθέντα αποτελέσματα.

Οι συνέπειες από αυτή τη διαφορά ανάμεσα στις δύο διατάξεις (άρθρο 100 Ν 2238/1994 και άρθρο 5 Μοντέλου ΟΟΣΑ) είναι σημαντικές καθώς σε πολλές περιπτώσεις ευνοούνται επιχειρήσεις κρατών με τις οποίες η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και βρίσκονται σε δυσμενή θέση επιχειρήσεις κρατών με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, με συνέπεια να επιβαρύνεται με τον τρόπο αυτόν η πραγματοποίηση επενδύσεων στην χώρα μας.

Εν όψει της διάστασης που υπάρχει ανάμεσα σε αυτές τις δύο διατάξεις, φρονούμε ότι, θα πρέπει το εσωτερικό δίκαιο να προσαρμοστεί στο άρθρο 5 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ.

#### V. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με το μοντέλο των ΗΠΑ, για την αποφυγή διπλής φορολογίας

Σύμφωνα με το σχολιασμό του Μοντέλου, τούτο έχει ως σκοπό τη διευκόλυνση των διαπραγματεύσεων προκειμένης της σύναψης σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και όχι ένα δεσμευτικό μοντέλο που οι ΗΠΑ θα πρότειναν στο αντισυμβαλλόμενο μέρος χωρίς προσαρμογή στις ιδιαίτερες συνθήκες που απαιτούνται για τη συμφωνία των μερών. Εάν λοιπόν στη συγκεκριμένη περίπτωση κριθεί σκόπιμη η παρέκκλιση από το εν λόγω Μοντέλο, τούτο θα γίνει.

Εάν αναζητήσουμε τη διάταξη του Μοντέλου αυτού σχετικά με τη μόνιμη εγκατάσταση (που και σε αυτή την περίπτωση είναι το άρθρο 5), θα παρατηρήσουμε ότι τόσο η διατύπωση όσο και η ανάλυσή του δεν έχουν ουσιαστικές διαφορές από το Μοντέλο του ΟΟΣΑ.

Οι κυριότερες διαφορές είναι στην παρ. 4 όπου στο μοντέλο των ΗΠΑ δεν απαιτείται ο συνδυασμός των περ. α' έως και ε' να είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Όμως, σύμφωνα με τον επίσημο σχολιασμό της διάταξης, η θέση των ΗΠΑ, είναι ταυτώση με αυτή του ΟΟΣΑ και επομένως ο συνδυασμός των περ. α' έως και ε' πρέπει να διατηρεί τον βοηθητικό και προπαρασκευαστικό χαρακτήρα τους.

Επίσης στην παρ. 5 υπάρχει μία φρασεολογική διαφορά η οποία όμως δεν είναι και διαφορά ουσίας. Ειδικότερα ενώ στο μοντέλο του ΟΟΣΑ χρησιμοποιείται ο όρος «στο όνομα της επιχείρησεως», το μοντέλο των ΗΠΑ, χρησιμοποιεί τη φράση «που να δεσμεύει την επιχείρηση». Παρόλα αυτά, σύμφωνα με το σχολιασμό του μοντέλου των ΗΠΑ, δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά και η διατύπωση σε αυτό, είναι απλά διευκρινιστική.

3. *Χαρ. Αναγνωστόπουλος*, Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης κατά το άρθρο 100 παρ. 1 Ν 2238/1994 και σύγκρισή της με εκείνη του άρθρου 5 του σχεδίου σύμβασης επί του εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 1997, σελ. 1299 επ.

## VI. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στο διαδίκτυο

Προκειμένου να επιχειρήσουμε να εξετάσουμε πώς διαμορφώνεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τη χρήση του διαδικτύου (Internet), κρίνεται χρήσιμο να δώσουμε την έννοια ορισμένων χρήσιμων όρων που χρησιμοποιούνται στη σύγχρονη τεχνολογία.

Η πρώτη βασική έννοια είναι αυτή του web server. Ως web server αποδίδουμε είτε το ειδικό λογισμικό που είναι εγκατεστημένο σε ηλεκτρονικό διερευνητή συνδεδεμένο με το διαδίκτυο είτε τον ίδιο τον ηλεκτρονικό υπολογιστή που φέρει αυτό το πρόγραμμα. Σε μορφή λοιπόν ο web server δεν απέχει και πολύ από το γνωστό προσωπικό υπολογιστή (PC), με τη διαφορά ότι είναι πιο ισχυρός τεχνολογικά και έχει φορτωμένα ειδικά προγράμματα απαραίτητα για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις μεγάλου όγκου εργασιών.

Σκοπός της χρήσης ενός web server είναι η ικανότητα απάντησης σε ερωτήματα σχετικά με αρχεία του διαδικτύου (ειδικότερα αρχεία World Wide Web). Όταν για παράδειγμα συνδεόμαστε στο διαδίκτυο και το χρησιμοποιούμε, τότε οι servers από όλο τον κόσμο δέχονται ερωτήσεις και στέλνουν απαντήσεις με τη μορφή αρχείων.

Η δεύτερη βασική έννοια είναι αυτή του web site. Ως web site, αποδίδουμε το σύνολο της παρουσίας μιας επιχείρησης, ενός οργανισμού ή ενός ιδιώτη στο διαδίκτυο. Για παράδειγμα, μία εταιρία που έχει μία ορισμένη διεύθυνση στο διαδίκτυο και μπορεί ο οποιοσδήποτε χρήστης να λαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την εταιρία, αυτή, τις δραστηριότητες, την οικονομική της κατάσταση κ.λπ., λέμε ότι η εν λόγω εταιρία έχει site στο διαδίκτυο.

Έχοντας αυτές τις δύο βασικές έννοιες υπόψη μας θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε το περιεχόμενο που αποκτά πλέον η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Ο βασικός προβληματισμός που αναπτύχθηκε στην Ουτάβα το 1998 στο συνέδριο του ΟΟΣΑ για την τροποποίηση του μοντέλου για τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας ήταν και είναι, κατά πόσο η χρήση ενός web server από μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου μέλους στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου μέλους αρκεί για να θεμελιώσει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση του πρώτου μέλους.

Διατυπώθηκαν δύο απόψεις. Σύμφωνα με την πρώτη άποψη, μόνη η εγκατάσταση ενός web server αρκεί για να θεμελιώσει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

Σύμφωνα με τη δεύτερη άποψη, από μόνη της η εγκατάσταση του web server δεν αρκεί για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.<sup>4</sup>

Για να εξετάσουμε ποια από τις δύο απόψεις είναι ορθότερη, φρονούμε ότι πρέπει να ανατρέξουμε στο Μοντέλο του ΟΟΣΑ και να δούμε ποιες είναι οι βασικές προϋποθέσεις προκειμένου μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου μέλους να αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο συμβαλλόμενο μέλος.

Όπως λοιπόν ορίζεται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Μοντέλου, τρία είναι τα βασικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου μία επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου μέλους να έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα άλλο μέλος:

1. Τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας,
2. ο τόπος αυτός να είναι καθορισμένος,
3. το σύνολο ή μέρος των εργασιών της επιχείρησης να διεξάγονται μέσω του καθορισμένου τόπου.

### 1. Ο web server ως τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας

Η εγκατάσταση ενός web server τόσο του υλικού (hardware) όσο και του λογισμικού (software), μπορεί να αποτελέσει τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας αφού, όπως προαναφέρθηκε,<sup>5</sup> η έννοια του όρου «τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας» είναι ευρεία και καταλαμβάνει τόσο τις κτιριακές εγκαταστάσεις όσο και οποιαδήποτε μορφή διευκόλυνσης για τη διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης. Αρκεί λοιπόν να υπάρχει ένας χώρος για την επιχείρηση προκειμένου να πληρωθεί η πρώτη προϋπόθεση του άρθρου 5 παρ. 1.

Ο χώρος αυτός στην περίπτωση του server μπορεί να είναι μία κτιριακή εγκατάσταση ή ένα γραφείο ή ένα απλό δωμάτιο όπου θα βρίσκεται εγκατεστημένο το μηχάνημα ή ακόμη ένα μέρος ενός δωματίου. Φυσικά στο μηχάνημα θα είναι εγκατεστημένο το σχετικό πρόγραμμα για server προκειμένου να είναι σε θέση να λειτουργήσει εξυπηρετώντας το δίκτυο της επιχείρησης. Δεν απαιτείται το δωμάτιο αυτό να ανήκει στην επιχείρηση. Μπορεί να το έχει μισθώσει ή να της έχει παραχωρηθεί η χρήση από μία άλλη επιχείρηση.

Η σημαντική διαφορά είναι το γεγονός ότι η εταιρία μπορεί να μην έχει εγκαταστήσει μηχάνημα server σε άλλο κράτος, αλλά μέσω ενός internet provider να έχει μέσα στις εγκαταστάσεις του (internet provider) τοποθετήσει το πρόγραμμα server για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Φρονούμε ότι και σε αυτή την περίπτωση μπορούμε να ομιλούμε για τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ας μην ξεχνούμε ότι σε αυτή την έννοια, δηλαδή του τόπου επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανήκει οποιαδήποτε μορφή διευκόλυνσης. Επομένως, εάν, για παράδειγμα, μία εταιρία με έδρα την Ιταλία, με την οποία η Ελλάδα έχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, χρησιμοποιήσει στην Ελλάδα έναν Έλληνα internet provider, για να έχει εγκατεστημένο μέσω του μηχανήματος server του Έλληνα, το δικό της λογισμικό server, μέσω του οποίου θα διεξάγεται η επιχειρηματική δραστηριότητα της Ιταλικής εταιρίας στην Ελλάδα, τότε φρονούμε ότι θα έχει πληρωθεί το πρώτο κριτήριο του άρθρου 5 παρ. 1.

### 2. Καθορισμένος τόπος

Όπως αναφέραμε αναλύοντας το άρθρο 5, καθορισμένος τόπος είναι ο γεωγραφικά καθορισμένος τόπος. Θα μπορούσε, βεβαίως, να υποστηριχθεί ότι με τη νέα τεχνολογία, το κριτήριο αυτό είναι πολύ ρευστό. Πράγματι με βάση τις τεχνολογικές εξελίξεις και τη ραγδαία εξάπλωση του διαδικτύου, το κριτήριο αυτό θα πρέπει να ερμηνευτεί με ευρύ-

4. Letter to OECD re Electronic Commerce, Gary Sprague and Rachel Hersey, INTERTAX, February 1999, Volume 27, σελ. 40 επ.

5. Βλ. ανωτέρω υπό III.

τητα. Είναι ανάγκη να ξεφύγουμε από την κλασική εικόνα των εγκαταστάσεων μιας επιχείρησης όπου αυτές είναι ορατές από όλους και παρουσιάζουν σταθερότητα.

Στον web server έχουμε την ιδιομορφία ότι είναι πολύ εύκολο για μία επιχείρηση να μετακινήσει το μηχανήμα server ή να σταματήσει το πρόγραμμα server από έναν internet provider και επομένως να παύσει να έχει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Με βάση αυτά τα δεδομένα, θα πρέπει να αποβλέπουμε πλέον όχι τόσο στο εάν μία επιχείρηση έχει ένα τόπο καθορισμένο για κάποια μεγάλη χρονική διάρκεια, αλλά στο σκοπό και στις προθέσεις της επιχείρησης για την εγκατάσταση του web server, είτε ως μηχανήματος και λογισμικού είτε μόνον ως λογισμικού.

Θα πρέπει επομένως να διακρίνουμε, εάν η επιχείρηση έχει πρόθεση εγκατάστασης του server σε έναν καθορισμένο τόπο με χρονική διάρκεια τέτοια που να της επιτρέπει την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κρίσιμο στοιχείο, αν και δύσκολο να αποδειχθεί, είναι η πρόθεση δηλαδή ο σχεδιασμός να έγινε για συγκεκριμένο γεωγραφικό τόπο με αρκετή διάρκεια για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το κριτήριο αυτό παρουσιάζει αρκετά υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας, ανταποκρίνεται όμως στη ρευστότητα που παρουσιάζαν οι βιοτικές σχέσεις και οι έννοιες υπό την επιρροή των τεχνολογικών εξελίξεων.

### 3. Διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του καθορισμένου τόπου

Η διεξαγωγή όλων ή μέρους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του καθορισμένου τόπου, είναι ένα κριτήριο το οποίο στα πλαίσια του web server είναι δύσκολο να ερμηνευθεί. Αν, για παράδειγμα, μία αλλοδαπή επιχείρηση εγκαταστήσει ένα server στην Ελλάδα και διαθέτει προσωπικό όχι μόνον για την εγκατάσταση και τη συντήρηση αλλά και για τη διεξαγωγή επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε πληρούται το τρίτο κριτήριο του άρθρου 5 παρ. 1.

Αν η αλλοδαπή επιχείρηση έχει περιουσία στην Ελλάδα και μέσω του server που έχει εγκατεστημένο στην Ελλάδα, εκμισθώνει την περιουσία της σε τρίτους, τότε η δραστηριότητα αυτή προσδίδει στον τόπο αυτό την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, ακόμη και εάν ο web server είναι πρόγραμμα εγκατεστημένο στα μηχανήματα του internet provider.

Για να πληρωθεί και το τρίτο κριτήριο, δεν αρκεί να υπάρχει ένα web site, δηλαδή ένα σύνολο ιστοσελίδων συνήθως διαφημιστικού ή πληροφοριακού χαρακτήρα. Θα πρέπει να διεξάγονται και επιχειρηματικές δραστηριότητες, γεγονός που συμβαίνει συνήθως μέσω του προσωπικού της επιχείρησης στο κράτος εγκατάστασης του server.

Προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, ο web server δεν θα πρέπει να έχει το ρόλο που έχει σήμερα το τηλέφωνο ή το fax ή το e-mail, δεν πρέπει δηλαδή, να είναι ένα απλό επικοινωνιακό εργαλείο.

Εάν ο web server είναι απλά και μόνο για διαφήμιση ή επικοινωνία για παροχή πληροφοριών, τότε έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα και δεν έχει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.<sup>6</sup>

### Web server και εξαρτώμενα από την επιχείρηση πρόσωπα (dependent agents)

Όταν μία επιχείρηση εγκαταστήσει ένα server στις εγκαταστάσεις ενός εξαρτώμενου πράκτορα (dependent agent) σε άλλο κράτος μέλος της σύμβασης, και αυτό το πρόσωπο χρησιμοποιεί το server σύμφωνα με τις υποδείξεις και με πρωτοβουλία της αλλοδαπής επιχείρησης, καταρτίζοντας συμβάσεις στο όνομα και για λογαριασμό της, τότε φρονούμε ότι η επιχείρηση αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος.

Σε αυτή τη λύση θα πρέπει να οδηγηθούμε ακόμη και εάν η αλλοδαπή επιχείρηση έχει εγκαταστήσει ένα server στις εγκαταστάσεις της θυγατρικής της στην Ελλάδα, τον οποίο λειτουργεί και συντηρεί η ελληνική επιχείρηση, εφόσον η αλλοδαπή επιχείρηση έχει στην κυριότητά της το server ή τον εκμισθώνει σε τρίτους.

Δεν θα πληρούτο η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης εάν η ελληνική θυγατρική επιχείρηση είχε στην κυριότητά της το server και διαχειριζόταν μόνον το web site της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

### Web server και προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές εργασίες

Σε κάθε περίπτωση δεν στοιχειοθετείται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στις περιπτώσεις που ο server χρησιμοποιείται για διαφημιστικούς λόγους ή καθαρά πληροφοριακούς ή επικοινωνιακούς, δηλαδή σε όλες τις περιπτώσεις του άρθρου 5 παρ. 4.

## VII. Επίλογος

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ουσιαστικά αποτελεί επέκταση της φορολογικής ενοχής<sup>7</sup> και σκοπεί στη διασφάλιση της πληρωμής του φόρου από τους φορολογούμενους, είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα. Ο προσδιορισμός της θα πρέπει επομένως να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή και ευαισθησία.

6. Βλ. ανωτέρω υποσημείωση αρ. 3

7. Βλ. *Μιχαήλ Κυπραίου*, Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα, 1980, σελ. 125.

