

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

**Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΣΩ
ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ (OFFSHORE) ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

του

Στυλιανού Γιαννούση του Κωνσταντίνου

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραγιώργος Θεοφάνης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού
Διπλώματος στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών
Αποφάσεων

Θεσσαλονίκη, Μάιος 2021

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα «Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ (OFFSHORE) ΕΤΑΙΡΙΩΝ», πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο ολοκλήρωσης του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Στρατηγικών Αποφάσεων στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Στο σημείο αυτό αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τις ειλικρινείς και θερμές ευχαριστίες μου σε όσους συνέβαλαν στην ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την αγάπη και τη δύναμη που μου έδωσαν όλο αυτό το διάστημα και στήριξαν όλες μου τις προσπάθειες με κάθε τρόπο και μέσο.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλο το επιστημονικό προσωπικό του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στη φορολογική και χρηματοοικονομική διοίκηση στρατηγικών αποφάσεων, για την γνώση και τα εφόδια που μου πρόσφερε στο αντικείμενο της οργάνωσης και διοίκησης επιχειρήσεων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο βασικός σκοπός της παρούσας εργασίας αφορά τη μελέτη και παρουσίαση των ζητημάτων που σχετίζονται με τις υπεράκτιες εταιρείες και τους φορολογικούς παραδείσους. Στο πλαίσιο αυτό αναλύεται και το ζήτημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και παρουσιάζεται ο τρόπος μεταφοράς των κερδών μέσω εταιρειών σε τρίτες χώρες εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και σε κάποια υπεράκτια κέντρα. Επίσης, αναλύεται η έννοια της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής διαχωρίζοντας τις δυο έννοιες, αφού η πρώτη αποτελεί παράνομη πράξη με σκοπό την απόκρυψη των φορολογικών εσόδων, ενώ η δεύτερη βασίζεται σε παραδεκτές λογιστικές και φορολογικές αρχές με σκοπό τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών.

Ειδικότερα, στην εργασία γίνεται αποσαφήνιση των βασικών εννοιών που αναφέρονται στις υπεράκτιες εταιρείες και παρουσιάζεται ο τρόπος σύστασης μιας τέτοιας εταιρείας, συμπεριλαμβάνοντας στην αναφορά τους λόγους, τις ιδιότητες και τα κριτήρια ίδρυσης αυτών των μορφών. Επίσης, γίνεται ειδική μνεία στα χαρακτηριστικά της λειτουργίας των υπεράκτιων εταιρειών, καθώς και στα λάθη κατά την χρήση των εταιρειών αυτών. Επιπρόσθετα, στο πλαίσιο αυτό παρουσιάζονται οι εταιρείες «OFFSHORE» στην ελληνική πραγματικότητα, καθώς και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα σύστασης των υπεράκτιων εταιρειών .

Ακόμη, στην εργασία γίνεται αναλυτική αναφορά στους «φορολογικούς παράδεισους», παρουσιάζοντας τα βασικά ζητήματα που προκύπτουν στα πλαίσια του επιζήμιου του φορολογικού ανταγωνισμού καθώς επίσης και τα κριτήρια επιλογής των «φορολογικών παραδείσων». Επίσης, αναλύονται οι Τριγωνικές Συναλλαγές στο πλαίσιο λειτουργίας των υπεράκτιων εταιρειών σε Ελλάδα και Κύπρο και γίνεται αναφορά στις δραστηριότητες των υπεράκτιων εταιρειών σε σχέση με την διαπλοκή και την ανάμιξη του πολιτικού προσωπικού και των «OFFSHORE» εταιρειών.

Λέξεις κλειδιά: υπεράκτιες εταιρίες, φορολογικοί παράδεισοι, ενδοομιλικές συναλλαγές, φοροδιαφυγή

ABSTRACT

The main purpose of this thesis is to study and present issues related to offshore companies and tax havens. In this context, the issue of intra-Community trade is analyzed and the way of transferring profits through companies to third countries within the European Union, but also to some offshore centers is presented. Also, the concept of tax evasion and tax avoidance is analyzed by separating the two concepts, since the first is an illegal act with the aim of concealing tax revenues, while the second is based on acceptable accounting and tax principles in order to reduce the taxable income of companies.

In particular, the thesis clarifies the basic concepts that refer to offshore companies and presents how to set up such a company, including in the report the reasons, properties, and criteria for the establishment of these forms. Special mention is also made of the characteristics of the operation of offshore companies, as well as of the errors in the use of these companies. In addition, in this context, the "OFFSHORE" companies are presented in the Greek reality, as well as the advantages and disadvantages of setting up offshore companies.

In addition, the thesis makes a detailed reference to the "tax havens", presenting the main issues that arise in the context of harmful tax competition as well as the selection criteria for "tax havens". Also, the Triangular Transactions in the context of the operation of the offshore companies in Greece and Cyprus are analyzed and reference is made to the activities of the offshore companies in relation to the entanglement and involvement of the political staff and the "OFFSHORE" companies.

Keywords: offshore companies, tax havens, intragroup transactions, tax evasion

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
Κατάλογος πινάκων.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	8
1.1 Ορισμοί και εννοιολογικές αναφορές.....	8
1.1.1 Υπεράκτια Εταιρεία (OFFSHORE)	8
1.1.2 Φορολογικοί παράδεισοι.....	9
1.2 Χαρακτηριστικές ιδιότητες μιας OFFSHORE εταιρείας.....	12
1.3 Πλεονεκτήματα της OFFSHORE εταιρείας	14
1.4 Μειονεκτήματα της υπεράκτιας (OFFSHORE) εταιρείας.....	15
1.5 Βασικές μορφές μιας υπεράκτιας εταιρείας.....	17
1.5.1 Εταιρίες Χαρτοφυλακίου (Holding companies)	17
1.5.2 Εταιρίες Παροχής Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών	18
1.5.3 Εταιρίες Αδειών- Δικαιωμάτων.....	19
1.5.4 Εμπορικές εταιρείες.....	19
1.5.5 Εταιρείες Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών.....	20
1.5.6 Ναυτιλιακές Εταιρείες	21
1.5.7 Εμπιστεύματα (Trust).....	21
1.5.8 Εταιρείες Επενδύσεων.....	23
1.5.9 Τραπεζικές εταιρείες	23
1.5.10 Εταιρείες Αντιπροσώπευσης.....	24

1.5.11	Εταιρείες Ασφαλίσεων	24
1.5.12	Εταιρείες διαχείρισης ακινήτων	25
1.5.13	Χρηματοδοτική Μίσθωση (leasing)	26
1.6	Κριτήρια επιλογής υπεράκτιας (offshore) εταιρείας	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τριγωνικό Εμπόριο και Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές		28
2.1	Οι offshore Εταιρείες στην Ελληνική πραγματικότητα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	28
2.2	Τριγωνικό Εμπόριο.....	30
2.3	Ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	31
2.4	Υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES	32
2.5	Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών.....	33
2.6	Η δήλωση Intrastat	36
2.7	Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ελλάδα, offshore δραστηριότητες και διαπλοκή		39
3.1	Εισαγωγή.....	39
3.2	Τρόπος ίδρυσης offshore εταιρείας στη Κύπρο	39
3.3	Ο ρόλος των offshore εταιρειών στην φοροδιαφυγή.....	41
3.4	Σχέσεις πολιτικού προσωπικού και off-shore εταιριών.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Τρόποι Αντιμετώπισης των Φορολογικών Παραδείσων.....		43
4.1	Η αντιμετώπιση των φορολογικών παραδείσων στα πλαίσια του επιζήμιου του φορολογικού ανταγωνισμού	43
4.2	Φορολογικός Ανταγωνισμός και συνέπειες από τους φορολογικούς παραδείσους	45
4.1.1	Συνέπειες φορολογικών παραδείσων	45
4.1.2	Αντιμετώπιση φορολογικών παραδείσων.....	46
4.2	Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή	49

4.3 Η Ευρωπαϊκή αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης	51
4.4 Η αντιμετώπιση των off shore στην ελληνική νομοθεσία με βάση τις διατάξεις του Ο.Ο.Σ.Α	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	56
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	59
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	59
Ξένη βιβλιογραφία	61
Νομολογίες	62
Διαδίκτυο-Ιστοσελίδες	63
Παράρτημα Ι Νομοθεσία	64

Κατάλογος πινάκων

Πίνακας 1: Λίστα μη συνεργάσιμων κρατών.....	10
Πίνακας 2: Λίστα των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.....	11
Πίνακας 3: Τα άρθρα του πρότυπου της Σύμβασης (Δ.Σ.Α.Δ.Φ).....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ορισμοί και εννοιολογικές αναφορές

Υπεράκτια Εταιρεία (OFFSHORE)

Ο Όρος της "OFFSHORE" εταιρείας τα τελευταία χρόνια εντοπίζεται όλο και περισσότερο στην δημόσια συζήτηση, σε αναφορές στον ημερήσιο οικονομικό τύπο αλλά και σε διαλόγους απλών ανθρώπων .

Ο όρος OFFSHORE χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για να περιγράψει τις εταιρείες οι οποίες συστήνονται σε ένα τόπο και δέχονται ευνοϊκής φορολογίας από αυτόν αλλά έχουν τη κύρια δραστηριότητα τους σε άλλη χώρα. Στην αγγλική γλώσσα αναφέρεται ως «*OFFSHORE company*» και αναφέρεται στην «οικονομική οντότητα που θεωρείται πως δημιουργήθηκε για ένα συγκεκριμένο σκοπό, συνήθως βραχυπρόθεσμο και δε διαπνέεται από την γενικά παραδεκτή αρχή του συνεχούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας» (Μπεζαντάκος, 2014; Στεφανίδης, 2016).

Ο όρος «*offshore*» σημαίνει «*μακράν των ακτών*», επειδή δημιουργήθηκε στην Αγγλία που είναι μια μεγάλη νήσος που κατ' επέκταση σημαίνει "εκτός επικράτειας", και με αυτή την έννοια κατέληξε ως διεθνής όρος επιχειρηματικότητας εξωτερικού, και ειδικότερα γι' αυτή που δημιουργείται σε "φορολογικό παράδεισο" (Μπεζαντάκος, 2014).

Η Υπεράκτια Εταιρεία ή αλλιώς «*OFFSHORE*» εταιρεία, αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ). Οι υπεράκτιες εταιρείες είναι εταιρείες αγγλοσαξονικής προέλευσης που "γεννήθηκαν" στις βρετανικές αποικίες και αναπτύχθηκαν μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο με γρήγορους ρυθμούς.

Συνήθως, ο όρος αναφέρεται για να υποδείξει τους τύπους επιχειρήσεων που ιδρύονται σε οικονομικά κέντρα με ένα πολύ χαμηλό επίπεδο φόρων, που συνήθως βρίσκονται κυρίως σε νησιά (για παράδειγμα τα νησιά Cayman ή τις Μπαχάμες, κτλ).

Η σύσταση τέτοιων εταιρειών γίνεται προκειμένου ο ιδιοκτήτης ή ο δικαιούχος τους να πετύχει το μικρότερο δυνατό κόστος φορολόγησης των διεθνών δραστηριοτήτων του ή για διάφορους λόγους να κρύψει συγκεκριμένα οικονομικά έσοδα/ κέρδη.

Αρκετά συχνά έχει επικρατήσει και η άποψη πως ένας από τους σκοπούς ίδρυσης αυτών των εταιρειών είναι η απόκρυψη οικονομικών εσόδων/κερδών, από παράνομες δραστηριότητες (όπως π.χ. λαθρεμπόριο όπλων, ναρκωτικών κ.λπ.) ή ακόμα. Ωστόσο, η παραβατική δραστηριότητα αν τελικά υπάρχει δεν πραγματοποιείται στην έδρα των εταιρειών αυτών, αλλά στις χώρες που αναπτύσσουν τις οικονομικές δραστηριότητές τους οι ιδιοκτήτες των εταιρειών αυτών (Μακρίδου, 2016).

Στην πραγματικότητα, ακριβώς επειδή δεν είναι παράνομη σαν διαδικασία, όλες οι πολυεθνικές έχουν ιδρύσει OFFSHORE εταιρείες σε χώρες με ηπιότερο φορολογικό καθεστώς, για μια πιο αποδεκτή φορολόγηση των κερδών τους (Δουβής, 2008).

Υπάρχουν χώρες που θεωρούνται "φορολογικοί παράδεισοι" και βρίσκονται στη «μαύρη λίστα» των ελληνικών αλλά και των ευρωπαϊκών φορολογικών υπηρεσιών, και η εγκατάσταση και δραστηριότητα γραφείων μιας OFFSHORE εταιρείας από τις χώρες αυτές ελέγχεται αναλόγως. Γενικά, μία υπεράκτια εταιρεία μπορεί να αναφέρεται είτε ως «εταιρεία ειδικού σκοπού», είτε ως «θυγατρική εταιρεία», ή εταιρεία ενός ομίλου επιχειρήσεων, ή ακόμη και ως συγγενής επιχείρηση. (Μακρίδου, 2016).

Φορολογικοί παράδεισοι

Με το ορό «φορολογικοί παράδεισοι» χαρακτηρίζονται οι χώρες που προσφέρουν χαμηλές έως μηδαμινές φορολογικές επιβαρύνσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Ορισμένα κράτη έχουν θεσπίσει ειδικούς φορολογικούς νομούς με σκοπό να προσελκύσουν ξένες επενδύσεις προκειμένου να μεταφέρουν την έδρα τους στη συγκεκριμένη χώρα. Πολλά από αυτά τα κράτη έχουν ως πάγια πολιτική τους την άρνηση πληροφόρησης προς άλλα κράτη ως προς τις επιχειρήσεις που υπάρχουν στη χώρα, τη δραστηριότητα τους, καθώς και τους πραγματικούς ιδιοκτήτες τους .

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι τα κριτήρια επιλογής των φορολογικών παραδείσων είναι (Μπεζαντακος, 2014):

- Η μη συνεργασία των κρατών αυτών με φορολογικές αρχές τρίτων χωρών ως προς την ανταλλαγή δεδομένων για συναλλαγές φορέων και την απόδοση των σχετικών φορών στις τρίτες χώρες.
- Η έλλειψη διαφάνειας στις συναλλαγές , που προεκτείνεται από την αδυναμία

πρόσβασης των αρχών στα πραγματικά οικονομικά δεδομένα των συναλλασσόμενων η στη πραγματική ταυτότητα αυτών , έως και την εφαρμογή μυστικών κανόνων η διαπραγματεύσιμων φορολογικών συντελεστών μεταξύ των αρχών και των συναλλασσόμενων.

Στην Ελλάδα το υπουργείο οικονομικών με τη ανεξάρτητη αρχή δημοσίων εσόδων εξέδωσαν τη ΠΟΛ1024/2018 έτσι ώστε να γίνει ο καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το έτος 2017 σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 65 του ν.4172/2013.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται οι χώρες που θεωρούνται από την φορολογική διοίκηση ως «μη συνεργάσιμα κρατη».

Πίνακας 1: Λίστα μη συνεργάσιμων κρατών

1	Αγία Λουκία
2	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα
3	Βανουάτου
4	Γουατεμάλα
5	Γρενάδα
6	Λιβερία
7	Λίβανος
8	Μαλαισία
9	Μπαχάμες
10	Μπαχρέιν
11	Μπρουνέι
12	Μονακό
13	Νήσοι Κουκ
14	Νήσοι Μάρσαλ
15	Παναμάς
16	Παρθένοι Νήσοι ΗΠΑ
17	ΠΓΔΜ
18	Φιλιππίνες

19	Χονγκ Κονγκ
20	Ντομίνικα

Τα παραπάνω κράτη χαρακτηρίστηκαν από το υπουργείο οικονομικών και την ΑΑΔΕ ως «μη συνεργάσιμα κράτη» διότι αρνούνται να δώσουν πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες των υπεράκτιων εταιριών. Ωστόσο, εκτός από αυτές τις χώρες το υπουργείο οικονομικών σε συνεργασία με την ΑΑΔΕ εξέδωσε ΠΟΛ 1173/2017 με το όποια ορίζει τα κράτη τα όποια έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Τα κράτη με «προνομιακό καθεστώς» είναι εκείνα στα όποια «το νομικό πρόσωπο η νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών η των εισοδημάτων η του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος η κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος η διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα». Όπου, το άρθρο 6 του ν4172/2013 αναφέρει σαν «μόνιμη εγκατάσταση» το μέρος στο όποιο η εταιρία εκτελεί εν μέρει η το σύνολο των δραστηριοτήτων της. (ΠΟΛ.1173/2017). Όπως, προηγουμένως ακολουθεί ο πίνακας με την λίστα κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως δημοσιεύεται στην επίσημη ιστοσελίδα της φορολογικής αρχής (και συγκεκριμένα στην διεύθυνση <https://www.aade.gr>).

Πίνακας 2: Λίστα των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

1	Άγιος Ευστάθιος	19	Λίχτενσταϊν
2	Άγιος Μαρίνος	20	Μακάο
3	Αλβανία	21	Μαλδίβες
4	Ανδόρα	22	Μαυροβούνιο
5	Αγκουίλα	23	Μολδαβία
6	Βανουάτου	24	Μονακό
7	Βερμούδες	25	Μονσεράτ
8	Βοσνία -Ερζεγοβίνη	26	Μπαχάμες
9	Βουλγαρία	27	Μπαχρέϊν

10	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	28	Μπελίξ
11	Γιβραλτάρ	29	Μποναίρ
12	Γκέρνσεϋ	30	Ναουρού
13	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	31	Νήσοι Κέϋμαν
14	Ιορδανία	32	Νήσοι Μάρσαλ
15	Ιρλανδία	33	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος
16	Κατάρ	34	Νήσος του Μάν
17	Κόσσοβο	35	Ουζμπεκιστάν
18	Κύπρος	36	Ομάν

Αυτά είναι συνοπτικά τα κυριότερα κέντρα που υποδέχονται υπεράκτιες εταιρείες η αξιολόγηση του καθενός κέντρου κρίνεται απαραίτητη πριν την επιλογή του, από εκεί και πέρα η επιλογή ενός από τα παραπάνω κέντρα εξαρτάται από τους σκοπούς θέλουμε να εξυπηρετήσουμε καθώς από ότι έχουμε αναφέρει ο κυριότερος λόγος που χρησιμοποιούνται οι φορολογικοί παράδεισοι είναι η αποφυγή φορολόγησης. Έτσι κατά το φορολογικό σχεδιασμό είναι απαραίτητη η αξιολόγηση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων της κάθε χώρας. (ΠΟΛ.1173/2017).

Χαρακτηριστικές ιδιότητες μιας OFFSHORE εταιρείας

Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα των υπεράκτιων εταιριών, που αποτελεί το σημαντικότερο πλεονέκτημα τους, περιγράφεται με το τρίπτυχο: εξοικονόμηση χρήματος – ταχύτητα – εχεμύθεια (Φωτόπουλος και Φωτόπουλος, 2001).

Επιπλέον, στις εταιρείες αυτού του τύπου, παρατηρείται διάσταση μεταξύ ουσίας και τύπου, αφού ο ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας είναι μεν η φοροαποφυγή αλλά αυτό φυσικά δεν είναι κάτι που δηλώνεται στο καταστατικό ίδρυσης τους. Οι υπεράκτιες εταιρίες δύναται να συστήνονται πολύ γρήγορα, με χαμηλό κόστος, απαιτούν ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο και εξαιρετικά περιορισμένες διατυπώσεις (Μπεζαντάκος, 2014).

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό, που αποτελεί κεντρικό σημείο αναφοράς είναι η

δυνατότητα ανωνυμίας που παρέχει στον ιδιοκτήτη. Στην περίπτωση που οι δικαιούχοι –ιδιοκτήτες μιας υπεράκτιας εταιρείας επιθυμούν εμπιστευτικότητα, υπάρχει η δυνατότητα να οριστεί ένας αντιπρόσωπος- διαχειριστής που θα εμφανίζεται και θα διενεργεί εξ ονόματος του, όλες τις συναλλαγές της εταιρείας για λογαριασμό των πραγματικών ιδιοκτητών. Αξίζει να σημειωθεί ότι η δημόσια αρχή που είναι αρμόδια για την ίδρυση και την καταχώριση των υπεράκτιων εταιρειών σε ειδικούς καταλόγους, έχει την υποχρέωση να διαφυλάξει την ανωνυμία των ιδιοκτητών – μετόχων των προαναφερόμενων εταιριών.

Τα τρία χαρακτηριστικά στοιχεία που προαναφέρθηκαν (εξοικονόμηση χρήματος, ταχύτητα, εχεμύθεια), δεν είναι τα αποκλειστικά κίνητρα που ωθούν τους επιχειρηματίες να προχωρήσουν στην ίδρυση μιας υπεράκτιας εταιρείας. Οι υπεράκτιες εταιρείες παρέχουν πολλά νομικά, οικονομικά και φορολογικά κίνητρα σχετικά με την συσσώρευση κεφαλαίων στην χώρα εγκατάστασης της εταιρείας που είναι και ο απώτερος σκοπός των δικαιούχων.

Συγκεκριμένα τα βασικά κριτήρια που αποτελούν κίνητρα για την ίδρυση και διατήρηση μιας υπεράκτιας εταιρείας είναι τα ακόλουθα: (Δημητρίου, 2014).

- Η γρήγορη σύσταση με χαμηλό κόστος, ελάχιστο απαιτούμενο εταιρικό κεφάλαιο και εξαιρετικά περιορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας (Barber, 2007).
- Η δυνατότητα πλήρους ανωνυμίας των πραγματικών μετόχων.
- Το τραπεζικό απόρρητο που προστατεύει από ελέγχους.
- Η δυνατότητα αποφυγής του φόρου τόκων καταθέσεων και φόρου μερισμάτων.
- Η δυνατότητα σύστασης της εταιρείας με έναν μόνο μέτοχο.
- Η απουσία συναλλαγματικών περιορισμών.
- Η παράκαμψη των δεσμεύσεων από το κληρονομικό δίκαιο (κατ' αυτόν τον τρόπο ο διαθέτης δύναται να παρακάμψει τις διατάξεις περί της νόμιμης μοίρας, χρησιμοποιώντας τις υπεράκτιες μορφές για τον καθορισμό των δικαιούχων της κληρονομιάς).
- Η δυνατότητα μεταφοράς κερδών από τις χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή ανύπαρκτη φορολογία.

- Η αποφυγή εφαρμογής της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας (η δημιουργία μιας υπεράκτιας εταιρείας, απαλλάσσει πολλές φορές τον επιχειρηματία από τις υποχρεώσεις καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης ή άλλων εργοδοτικών εισφορών).
- Αποφυγή δεσμεύσεων ατομικής περιουσίας (η υπεράκτια εταιρεία δίνει την δυνατότητα να μεταβιβάζεται ένα μεγάλο μέρος της προσωπικής περιουσίας του ιδρυτή διασφαλίζοντας τον με αυτόν τον τρόπο απέναντι στους δανειστές του).
- Αποφυγή διεκδικήσεων συζύγων στην περίπτωση διαζυγίου.

Τέλος, ένα από τα σημαντικότερα κίνητρα σύστασης μιας υπεράκτιας εταιρείας συνιστά η αποφυγή των διατάξεων του φορολογικού δικαίου. Για τις υπεράκτιες εταιρείες δεν ισχύει το καθεστώς «πόθεν έσχες». Επιπλέον, οι εταιρείες αυτές δεν επιβαρύνονται με τεκμήρια που αφορούν την απόκτηση και την διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, εφόσον έχει προβλεφθεί η αντίστοιχη εισαγωγή συναλλάγματος στο όνομα της υπεράκτιας εταιρείας. Δια μέσω των υπεράκτιων εταιρειών μειώνεται σημαντικά ή δύναται να αποφευχθεί εντελώς η καταβολή των φόρων που αφορούν διαδικασίες μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων (ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, φόρος δωρεάς, γονικής παροχής) αλλά και φόρων κατοχής περιουσιακών στοιχείων (όπως ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας) (Δουβής, 2010).

Πλεονεκτήματα της OFFSHORE εταιρείας

Πλέον, στην εποχή μας, η σύσταση μιας υπεράκτιας (εξωχώριας) εταιρείας πραγματοποιείται χωρίς χρονοβόρες διαδικασίες και πολλές διατυπώσεις. Παρότι ο σκοπός σύστασης μια υπεράκτιας εταιρείας ποικίλει από περίπτωση σε περίπτωση με επακόλουθο να έχουν δημιουργηθεί διαφορετικές μορφές και τύποι εταιρειών. Ο συνηθέστερος λόγος σύστασης αποτελεί η αποφυγή των φόρων, ωστόσο όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, ο λόγος αυτός όπως είναι λογικό δεν αναφέρεται στο καταστατικό τους.

Κάποια κράτη προσφέρουν πολύ χαμηλή έως ελάχιστη φορολογία συνεπώς η αποφυγή των φορολογικών επιβαρύνσεων πραγματοποιείται με την μεταφορά των

κερδών η των εσόδων από τις χώρες με μεγάλους φορολογικούς συντελεστές σε χώρες με μικρότερους ή με μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές. Με βάση τα προαναφερθέντα, γίνεται εύκολα αντιληπτό πως τα κύρια πλεονεκτήματα των offshore εταιρειών είναι κυρίως φορολογικά. Στα πλεονεκτήματα συμπεριλαμβάνονται το απόρρητο και η ανωνυμία και η ιδιωτική αυτονομία που εξασφαλίζεται για τους μέτοχους και τους πραγματικούς ιδιοκτήτες (Neal, 1998).

Η ανωνυμία διασφαλίζεται με το σύστημα των «nominees third party directors», συνήθως εξασφαλίζεται από τον φορέα που επιμελήθηκε την ίδρυση. Ο διαχειριστής μπορεί να είναι φυσικό ή άλλο νομικό πρόσωπο, που εκπροσωπεί την εταιρεία στις εξωτερικές σχέσεις, τις συναλλαγές και τις υποχρεώσεις της (Παμπούκης, 2010).

Η ανωνυμία των μετοχών (shareholders) συνήθως εξασφαλίζεται με την παράλληλη ίδρυση ενός «υπεράκτιου εμπιστεύματος» (offshore trust). Δικαιούχοι του υπεράκτιου εμπιστεύματος (offshore trust) είναι οι διαχειριστές (trustees), που έχουν κατά νόμο κυριότητα (legal ownership) και εμφανίζονται ως προς τις έξω συναλλαγές που διενεργούνται προς όφελος των αληθινών μετοχών (beneficiaries), των οποίων τα δικαιώματα εξασφαλίζονται με το ιδρυτικό έγγραφο του υπεράκτιου εμπιστεύματος (Trust Deed). Ο διαχειριστής (trustee) είναι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατέχει και διαχειρίζεται περιουσιακά στοιχεία προς όφελος τρίτου.

Η ιδιωτική αυτονομία επιτρέπει την «απολύτως ελεύθερη διαμόρφωση των εσωτερικών σχέσεων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προστασία των τρίτων. Έτσι, είναι δυνατό να προληφθούν καταστατικά διαφορετικές κατηγορίες μετοχών, με διαφορετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις, κατηγορίες μετοχών που στη πραγματικότητα θα λειτουργούν ως επενδυτές» (Παμπούκης, 2010).

Μειονεκτήματα της υπεράκτιας (OFFSHORE) εταιρείας

Οι υπεράκτιες εταιρείες πέραν των πλεονεκτημάτων που προσφέρουν στους ιδιοκτήτες τους έχουν και κάποια μειονεκτήματα. Τα μειονεκτήματα ίδρυσης και λειτουργίας των υπεράκτιων εταιρειών συνδέονται, άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο με την εσωτερική έννομη τάξη του κράτους εντός του οποίου η εταιρεία αναπτύσσει τις δραστηριότητες της. Τα κράτη ανάλογα με την φορολογική τους

πολιτική και νομοθεσία, ορίζουν τους περιορισμούς και το πλαίσιο δραστηριοποίησης των υπεράκτιων εταιρειών. Ειδικότερα, ορισμένα κράτη έχουν θεσπίσει περιορισμούς ως προς το είδος της δραστηριότητας που μπορεί να ασκήσουν οι υπεράκτιες εταιρείες. Επίσης, οι συναλλαγές που πραγματοποιούν οι υπεράκτιες εταιρείες υπόκεινται σε αυστηρότερους ελέγχους.

Στην περίπτωση της Ελλάδας, ο Ν.3091/2002 (άρθρο 5 παρ. 9) προβλέπει πως «Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.. ..εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων» (Ν.3091/2002).

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις που προμηθεύονται αγαθά ή υπηρεσίες από υπεράκτιες εταιρίες δεν δύναται να αναγνωριστούν φορολογικά τις δαπάνες αυτές και να τύχουν της ανάλογης έκπτωσης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μειώνεται η προτίμηση αγαθών ή υπηρεσιών από τις υπεράκτιες εταιρείες. Αυτό αποτελεί ένα σημαντικό μειονέκτημα των υπεράκτιων εταιρειών, στην περίπτωση της ελληνικής επικράτειας διότι τις καθιστά λιγότερο ανταγωνιστικές με τις υπόλοιπες εταιρίες σε σχέση με την αντιμετώπιση των δαπανών (Σειμένης, 2013).

Επίσης, ο Ν. 3091/2002 ορίζει πως δεν προβλέπεται η έκπτωση αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα για μια Ελληνική επιχείρηση εάν το πάγιο έχει αγοραστεί από μια υπεράκτια (offshore) εταιρεία. Αυτό συνεπάγεται πως η απόσβεση θα αναγνωριστεί σαν λογιστική διάφορα και θα πρέπει να γίνει αναμόρφωση του πόσου από τα ακαθάριστα έσοδα (Ν. 3091/2002).

Επιπλέον, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει την καταβολή φόρου 15% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτου που ανήκουν στις εν λόγω εταιρείες, αποτελεί ένα σημαντικό αντικίνητρο ανάπτυξης των offshore δραστηριοτήτων στην Ελληνική Επικράτεια. Πρακτικά, αυτός ο συντελεστής φορολόγησης σημαίνει ότι σε 6 χρόνια και 8 μήνες έχει δαπανηθεί σε φόρους το 100% της αξίας του ακινήτου, όταν η ωφέλιμη

αξία ενός ακίνητου μπορεί να φτάσει ίσως και τα 20 χρόνια (Πολίτης, 2018).

Βασικές μορφές μιας υπεράκτιας εταιρείας

Οι υπεράκτιες εταιρίες διαθέτουν πολλές μορφές σύστασης και έχουν διαφορετικές ιδιότητες και χαρακτηριστικά. Σε κάθε περίπτωση η μορφή εξαρτάται από την σκοπιμότητα ίδρυσης και τους στόχους που θέλει να εκπληρώσει ο ιδρυτής τους. Η ίδρυση και λειτουργία μιας υπεράκτια (offshore) εταιρείας απαιτεί στοχευμένο φορολογικό σχεδιασμό που θα λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του κάθε υπεράκτιου κέντρου, καθώς επίσης τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του. Στην περίπτωση που υπάρχει πλήρη και σωστή πληροφόρηση, επιλέγεται η μορφή της εταιρείας και το υπεράκτιο κέντρο που ταιριάζει καλύτερα στη μορφή της εταιρείας που έχει επιλεγθεί. Στις επόμενες ενότητες παρουσιάζονται συνοπτικά οι βασικές μορφές υπεράκτιων εταιριών και ο τρόπος ο οποίος λειτουργούν.

Εταιρίες Χαρτοφυλακίου (Holding companies)

Η μορφή των «*υπεράκτιων εταιριών χαρτοφυλακίου*» ή «*εταιριών επενδύσεων*», που είναι εγκατεστημένες σε υπεράκτια (εξωχώρια) κέντρα, αποτελεί μια δημοφιλή μέθοδος διεθνούς φορολογικού σχεδιασμού για την χρηματοδότηση των υπεράκτιων δραστηριοτήτων. Όπως υποδηλώνει και το όνομα τους οι εταιρείες αυτής της μορφής χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση επενδυτικών χαρτοφυλακίων.

Οι δραστηριότητες σε τρίτες χώρες συγκεντρώνονται σε μια υπεράκτια εταιρεία, η οποία είτε έχει σε λειτουργία υποκαταστήματα, είτε κατέχει τις μετοχές των διεθνών θυγατρικών εταιριών που δραστηριοποιούνται σε τρίτες χώρες. Η υπεράκτια εταιρεία λειτουργεί ως εταιρεία «εκκαθαριστής» για τα κέρδη από δραστηριότητες στις τρίτες χώρες, έχει απώτερο στόχο την συσσώρευση κερδών, την επανεπένδυση των κερδών και εν γένει το φορολογικό σχεδιασμό των δραστηριοτήτων (Δημητρίου, 2014).

Επίσης, δια μέσω των εταιριών αυτών (υπεράκτιων) παρέχεται η δυνατότητα μεταβίβασης τίτλων χωρίς να φορολογηθεί και χωρίς να γίνεται γνωστό ποιοι είναι οι πραγματικοί ιδιοκτήτες της εταιρείας που κάνουν τη μεταβίβαση. Συνήθως, οι όμιλοι επιχειρήσεων (ακόμη και φυσικά πρόσωπα) αντί να κατέχουν κάποιο χαρτοφυλάκιο

δημιουργούν μια εταιρεία χαρτοφυλακίου έτσι ώστε αυτή να διαχειρίζεται τους τίτλους, διαφυλάσσοντας έτσι την ανωνυμία τους (Πολίτης, 2018).

■ Εταιρίες Παροχής Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών

Η εταιρείες «παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών» που βρίσκονται σε υπεράκτια (εξωχώρια) κέντρα λειτουργούν σαν ένα κανάλι διοχέτευσης δανείων σε άλλες εταιρίες. Αυτές οι εταιρίες είναι κατά κύριο λόγο θυγατρικές της η ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων (Δουβής, 2010)

Διά μέσω μιας υπεράκτιας «εταιρείας χρηματοοικονομικών υπηρεσιών» παρέχεται η δυνατότητα τα κέρδη από τις θυγατρικές (δανειολήπτριες), που υπάγονται στη δικαιοδοσία κρατών με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης να μετακινηθούν αποτελεσματικά στη υπεράκτια δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία. Ουσιαστικά, η διοχέτευση δάνειων γίνεται με σκοπό την είσπραξη των τόκων που ίσως σε κάποιες περιπτώσεις να είναι μεγαλύτεροι από τους τόκους που δανείζουν οι τράπεζες. Αυτό πρακτικά σημαίνει πως ο τόκος και οι δόσεις αποπληρωμής του «δανείου» προς την «υπεράκτια εταιρεία» μπορούν να συμβάλουν σημαντικά στην μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της δανειολήπτριας εταιρείας (Αγγελόπουλος, 2004).

Ωστόσο, ένα μειονέκτημα του συγκεκριμένου τύπου εταιρείας συνδέεται με το γεγονός πως οι χώρες έδρας της δανειολήπτριας εταιρείας δύναται να επιβάλλουν παρακράτηση φόρου στο ποσό του τόκου του δανείου. Στην προκειμένη περίπτωση, η επίτευξη αποφυγής ή της μείωσης της παρακράτηση φόρου (που προκύπτει όταν η δανειολήπτρια εταιρεία πληρώνει τόκο στο εξωτερικό), συντελείται (μεθοδεύεται) κατευθύνοντας τα κεφαλαία του δανείου μέσω φιλικών δικαιοδοσιών (χωρών), που διαθέτουν φορολογικές συμβάσεις που απαλλάσσουν ή μειώνουν τους παρακρατούμενους φόρους (Δουβής, 2010).

Πολλές υπεράκτιες δικαιοδοσίες δεν απαιτούν τη διατήρηση των συγκεκριμένων δεικτών κεφαλαιακής επάρκειας, πράγμα που δίνει τη δυνατότητα στις εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών να έχουν ελάχιστο ύψος ιδίων κεφαλαίων (Μπεζαντάκος, 2014). Στις περιπτώσεις που μια χώρα έχει υψηλούς συντελεστές φορολόγησης εισοδήματος και μερισμάτων, οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών έχουν σημαντική αξία. Η αποπληρωμή των τόκων δεν μειώνει μόνο τα φορολογητέα κέρδη της δανειολήπτριας εταιρείας αλλά μειώνει

σημαντικά και τα «προς αποπληρωμή» μερίσματα της. (Δημητρίου, 2014).

■ Εταιρείες Αδειών- Δικαιωμάτων

Η εταιρείες αδειών και δικαιωμάτων έχουν ως κυρία δραστηριότητα την κυριότητα και την παραχώρηση αδειών και δικαιωμάτων προς άλλες εταιρίες έναντι ενοικίου (royalty). Μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί μια υπεράκτια εταιρεία αδειών προκειμένου να λειτουργεί ως χορηγός αδειών (δικαιωμάτων) σε μια ξένη θυγατρική εταιρεία. Οι περιοδικές πληρωμές για τα δικαιώματα (άδειες) χρήσης βιομηχανικής και πνευματικής ιδιοκτησίας (όπως είναι τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, τα σήματα, οι εικόνες, ο ήχος, οι επιστημονικές πληροφορίες κ.α.), λειτουργούν και χρησιμοποιούνται από πολλές δικαιοδοσίες σαν ενοίκιο, δηλαδή σαν έξοδα που μειώνουν την φορολογητέα ύλη των επιχειρήσεων. Με αυτό το τρόπο επιτυγχάνεται μεταφορά των κερδών μέσω των ενοικίων αφού το ενοίκιο (ως έξοδο) εκπίπτει φορολογικά και μειώνει το φορολογητέο εισόδημα (Δημητρίου, 2014).

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013 (άρθρο 23) όταν πληρώνονται ενοίκια από μια Ελληνική εταιρεία προς μια εταιρεία που βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος ενδέχεται η δαπάνη αυτή να μην εκπίπτει φορολογικά σύμφωνα (Ν4172/2013).

Ακόμη, η μεταφορά των δικαιωμάτων και τις άδειων σε χώρα που θεωρείται από τις φορολογικές αρχές ως «φορολογικός παράδεισο» μπορεί να χρειαστεί να καταβληθεί φόρος η να χρειαστεί να προηγηθεί κάποιος φορολογικός έλεγχος στην εταιρία που παραχωρεί το δικαίωμα. (Δουβής, 2010)

■ Εμπορικές εταιρείες

Ο όρος των «εμπορικών εταιρειών» αναφέρεται σε οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται κυρίως στο κομμάτι των εισαγωγών και εξαγωγών. Η υπεράκτια εταιρεία συστήται σε κάποιο υπεράκτιο κέντρο και όχι στη χώρα που λειτουργεί, διότι σκοπός της δημιουργίας της είναι η μεταφορά κερδών από ένα κράτος με υψηλό φορολογικό συντελεστή σε ένα κράτος με μικρό φορολογικό συντελεστή, δηλαδή σε ένα υπεράκτιο κέντρο. Ο τρόπος που συνήθως εκτελείται αυτή η μεταφορά κερδών αποκαλείται «τριγωνικό εμπόριο» και συνήθως εφαρμόζεται με την εξής μορφή, η

εμπορική εταιρεία που πραγματοποιεί «εξαγωγές – εισαγωγές» ιδρύει μια υπεράκτια εταιρεία, που λειτουργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή (Δουβής, 2010). Δηλαδή, η υπεράκτια εταιρεία αγοράζει εμπορεύματα από έναν προμηθευτή αντί της μητρικής εταιρείας, στη συνέχεια προσθέτει κάποιο κέρδος και τα πουλάει στη μητρική. Όταν η ιδρύτρια επιχείρηση πραγματοποιεί εισαγωγές ο προμηθευτής στέλνει τα εμπορεύματα απευθείας στην ιδρύτρια και εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα της υπεράκτιας εταιρείας, η οποία με τη σειρά της τιμολογεί την ιδρύτρια επιχείρηση σε τιμή προσαυξημένη.

Αντιστοίχως, όταν η μητρική επιχείρηση πραγματοποιεί εξαγωγές, το εμπόρευμα αποστέλλεται στον αγοραστή και η μητρική τιμολογεί την υπεράκτια με τιμή χαμηλότερη η οποία με την σειρά της τιμολογεί τον αγοραστή. Με αυτόν τον τρόπο η μητρική επιχείρηση καταρχήν μειώνει τα εμφανιζόμενα κέρδη και επιπλέον συσσωρεύει το κεφάλαιο στο λογαριασμό της υπεράκτιας εταιρείας (Δημητρίου, 2014).

■ Εταιρείες Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών

Οι «Εταιρείες Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών» παρέχουν διοικητικές υπηρεσίες προς άλλες εταιρείες, οι εταιρείες οι οποίες δέχονται τις υπηρεσίες και πληρώνουν για αυτές μπορεί να είναι επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο η άλλες εταιρείες που δεν έχουν σχέση με την εταιρεία που προσφέρει τις υπηρεσίες (Δουβής, 2010).

Ορισμένες υπεράκτιες δραστηριότητες δεν περιλαμβάνουν απλά μια ξένη θυγατρική εταιρεία, αλλά περιλαμβάνουν έναν όμιλο που αποτελείται από την μητρική εταιρεία και τις θυγατρικές στις διάφορες χώρες και με διαφορετικές δραστηριότητες. Η διαχείριση και ο έλεγχος του ομίλου μπορεί να διεξάγεται μέσω μιας υπεράκτιας (εξωχώριας) εταιρείας παροχής υπηρεσιών διοίκησης – διαχείρισης. Το συγκεκριμένο σχήμα προσφέρει εμπορικά πλεονεκτήματα με τη συγκέντρωση όλων των διοικητικών – διαχειριστικών λειτουργιών σε έναν φορέα. Η ίδρυση κεντρικών γραφείων διοίκησης σε μια Offshore χώρα από φορολογική άποψη είναι μια τεχνική μεταφοράς κερδών όπου οι δραστηριότητες διοίκησης – διαχείρισης ενός ομίλου εταιριών αναλαμβάνονται από την υπεράκτια εταιρεία παροχής διοικητικών υπηρεσιών, η οποία αμείβεται με ποσοστό επί των κερδών του ομίλου. Η υπεράκτια εταιρεία για τα κέρδη

(αμοιβές) της δεν φορολογείται ή φορολογείται με πολύ χαμηλό συντελεστή. (Δημητρίου, 2014).

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4172/2013 προβλέπεται πως «το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο δεν εκπίπτουν, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδειξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών» (Ν.4172/2013). Η εφαρμογή των διατάξεων χρειάζεται προσοχή, καθώς ενδέχεται να μην αναγνωρισθεί οι δαπάνες, με αποτέλεσμα όχι μόνο να αποτύχει η μεταφορά των κερδών αλλά να φορολογηθεί και στις δύο χώρες, στην Ελλάδα με τον παρών συντελεστή 29% και στην υπεράκτια χώρα με το δικό της συντελεστή που πιθανότερα θα είναι χαμηλότερος (Πολίτης, 2018).

■ Ναυτιλιακές Εταιρείες

Οι ναυτιλιακές εταιρείες εξαιτίας της ευκολίας στο να αλλάξουν σημαία για τα πλοία τους, δηλαδή να μεταφέρουν την έδρα τους σε κάποιο άλλο κράτος, μπορούν να επωφεληθούν από το πλαίσιο των υπεράκτιων κέντρων, δηλαδή τις χώρες που θα τους παρέχουν φορολογικές και άλλες διευκολύνσεις.

Ένας μεγάλος αριθμός των εξωχώριων κέντρων έχουν θεσπίσει ευνοϊκές ρυθμίσεις για τις ναυτιλιακές εταιρίες. «Οι χώρες αυτές ενθαρρύνουν δυναμικά τις ναυτιλιακές εταιρίες να λειτουργήσουν υπό τις λεγόμενες σημαίες ευκαιρίας, πράγμα που επιτρέπει σε μια μη μόνιμα εγκατεστημένη εταιρεία να νηολογήσει με σύντομες και όχι ιδιαίτερα αυστηρές διαδικασίες, αλλά με εξαιρετικά χαμηλό και ανταγωνιστικό κόστος τα πλοία, χρησιμοποιώντας την σημαία του εξωχώριου κέντρου (χώρας). Τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση του πλοίου που έχει μια υπεράκτια εταιρεία υποβάλλονται σε πολύ χαμηλή φορολογία» (Μπεζαντάκος, 2014).

Γενικότερα, λόγω του φορολογικού ανταγωνισμού και της ευκολίας της ναυτιλιακής εταιρείας να αλλάξει φορολογική έδρα, οι περισσότερες χώρες έχουν θεσπίσει ένα ιδιαίτερο φορολογικό πλαίσιο για τις ναυτιλιακές εταιρίες (Πολίτης, 2018).

■ Εμπιστεύματα (Trust)

Ο όρος του εμπιστεύματος (trust) έχει αγγλοσαξονική προέλευση και αναπτύχθηκε ως τρόπος προστασίας της περιουσίας. Οι συμβαλλόμενοι σε ένα trust είναι ο διαθέτης (settlor) που μεταφέρει τα περιουσιακά του στοιχεία σε trust, ο διαχειριστής (trustee), ο οποίος διοικεί το trust, ο θεματοφύλακας (custodian) και ο δικαιούχος (beneficiary) που λαμβάνει τα οφέλη των περιουσιακών στοιχείων του trust (Δουβής, 2010).

Η λειτουργία του Trust είναι στην ουσία μια «συμφωνία» με την οποία ο ιδρυτής του εμπιστεύματος (settlor) αναθέτει τη διοίκηση των περιουσιακών του στοιχείων στον εμπιστευματοδόχο (trustee).

Το trust δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και δεν μπορεί να έχει περιουσιακά στοιχεία, όλη η περιουσία του trust είναι εκχωρημένη στον διαχειριστή που μπορεί να είναι είτε το φυσικό πρόσωπο είτε η εταιρεία. Τα περιουσιακά στοιχεία του trust μπορεί να είναι ακίνητα, μετρητά και αλλά αξιόγραφα (Saxson, 2011).

Στην Ελλάδα, η ΠΟΛ1114/2017 παρέχει οδηγίες) για τη φορολογική αντιμετώπιση των εμπιστεύματων (trust) και αποσαφινίζει τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς (ΠΟΛ1114/2017).

Αξίζει να τονιστεί πως στις περισσότερες περιπτώσεις ο διαθέτης και ο δικαιούχος είναι το ίδιο πρόσωπο. Οι χώρες που αναγνωρίζουν το trust είναι κύριος του Αγγλοσαξονικού δικαίου , ενώ στις άλλες χώρες που βασίζονται σε Γαλλογερμανικό μοντέλο, όπως και η Ελλάδα δεν αναγνωρίζουν το trust.

Ο συνηθέστερος λόγος, που επιλέγεται η σύσταση των υπεράκτιων εμπιστεύματος (trust), είναι η απόκρυψη της ταυτότητας των διαθετών προκειμένου να αποφεύγεται η εφαρμογή των διατάξεων περί ξεπλύματος του μαύρου χρήματος και αυξημένης φορολογίας. Κατά συνέπεια, τα οφέλη του εμπιστεύματος (trust) είναι πολύ σημαντικά αφού εξασφαλίζουν την πλήρη εχεμύθεια αναφορικά με τον δικαιούχο που λαμβάνει τα οφέλη, καθώς σε κράτη που αρνούνται να δώσουν πληροφόρηση είναι πολύ δύσκολη η εξακρίβωση για το ποιος πραγματικά λαμβάνει κέρδος από το εμπιστεύμα (trust). Αξίζει να τονιστεί, πως οι περισσότερες υπεράκτιες (εξωχώριες) δικαιοδοσίες παρέχουν τη δυνατότητα στέγασης σε trust. Επίσης, τα εμπιστεύματα (trust) που έχουν δημιουργηθεί σε φορολογικούς παραδείσους δεν πληρώνουν φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν καθώς οι μέτοχοι τους δεν φαίνονται πουθενά (Δημητρίου, 2014).

Εταιρείες Επενδύσεων

Πρόκειται για εταιρείες που βρίσκονται σε υπεράκτια κέντρα και συγκεντρώνουν κεφάλαια από κέρδη που έχουν φέρει επενδύσεις σε άλλες υπεράκτιες εταιρείες. Τα «κεφάλαια» που συγκεντρώνονται δια μέσου υπεράκτιων εταιριών επενδύσεων μπορούν να επενδυθούν ή να κατευθυνθούν οπουδήποτε στον κόσμο.

Για να έχει όφελος η δημιουργία μιας τέτοιας εταιρείας πρέπει να συσταθεί σε μια χώρα η οποία έχει χαμηλή έως μηδενική φορολόγηση στα έσοδα κεφαλαίου όπως οι τόκοι η αλλά κέρδη από κάποια ανώνυμα χρεόγραφα.

Ο σκοπός της συγκέντρωσης των κεφαλαίων είναι η επανεπένδυση τους σε χώρες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Είναι επίσης σημαντικό να γίνει προσεκτική επιλογή της υπεράκτιας (εξωχώριας) που θα επιτρέπει να επενδυθούν τα προαναφερόμενα κεφάλαια σε χώρες με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης, εφόσον αυτές έχουν συνάψει φορολογικές συμβάσεις με υπεράκτιο κέντρο. (Δημητρίου, 2014).

Τραπεζικές εταιρείες

Οι υπεράκτιες τραπεζικές εταιρείες είναι τραπεζικά ιδρύματα τα οποία εδρεύουν σε υπεράκτια κέντρα και σε γενικές γραμμές λειτουργούν με παρόμοιο τρόπο με τα κοινά τραπεζικά ιδρύματα, προσφέρουν δηλαδή μια σειρά υπηρεσιών που κυμαίνονται από τους απλούς λογαριασμούς κατάθεσης και τις καταθέσεις επιταγών έως υποθήκες η τις εκδόσεις πιστωτικών καρτών.

Τα τελευταία χρόνια πολλά τραπεζικά ιδρύματα σε υπεράκτιες δικαιοδοσίες έχουν καθιερωθεί ως φορολογικά καταφύγια. Πολλά από τα ιδρύματα είναι θυγατρικές μεγάλων διεθνών τραπεζών. Το μεγάλο τους πλεονέκτημα είναι ότι καταβάλλουν τόκους απαλλαγμένους από την παρακράτηση του φόρου. Επιπρόσθετα, αυτά τα τραπεζικά ιδρύματα ασχολούνται και με διεθνή χρηματοδότηση με προνομιακές βάσεις (εξωχώρια κέντρα), η οποία δεν υπόκειται σε συναλλαγματικούς ελέγχους. (Δημήτρης Δημητρίου, 2014).

Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες των τραπεζών και δημιουργία του e-banking ευνόησε την αύξηση της χρησιμοποίησης των τραπεζικών διότι διευκόλυνε την διακίνηση κεφαλαίων. Τα πιο διάσημα για τις τραπεζικές τους υπηρεσίες, υπεράκτια κέντρα στην περιοχή της Ευρώπης είναι η Ελβετία και το Λουξεμβούργο (Δουβής,

2010).

■ Εταιρείες Αντιπροσώπευσης

Οι εταιρίες αντιπροσώπευσης είναι δομές όπου μια εγχώρια εταιρεία ενεργεί ως αντιπρόσωπος μιας υπεράκτιας (εξωχώριας) εταιρείας. Οι εταιρείες αντιπροσώπευσης (nominees) είναι εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται ως αντιπρόσωποι μια άλλης εταιρείας έναντι αμοιβής, η αμοιβή συνήθως καθορίζεται με βάση τις πωλήσεις.

Ο στόχος των υπεράκτιων εταιριών αφορά την μείωση της φορολογητέας ύλης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων καθώς επίσης συμβάλει στο ξέπλυμα του μαύρου χρήματος. Για τον λόγο αυτό οι θιγόμενες χώρες από την διεθνή αυτή την μέθοδο φοροαποφυγής προσπάθησαν να αντιδράσουν θέτοντας ειδικούς νομοθετικούς κανόνες για την διασφάλιση σύλληψης της φορολογητέας ύλης, δημιουργώντας εμπόδια για την λειτουργία των υπεράκτιων εταιριών (Δουβής, 2010).

Στην περίπτωση της Ελλάδας θεσπίστηκαν οι διατάξεις του Ν. 3091/2002, που προβλέπουν πως οι συναλλασσόμενοι με υπεράκτιες εταιρίες δεν μπορούν να αναγνωρίσουν τις δαπάνες και τις αποσβέσεις για αγαθά και υπηρεσίες που προέρχονται από αυτές και επιβάλλοντας ειδικό ετήσιο φόρο σε ποσοστό 15% επί τις ακίνητης περιουσίας των υπεράκτιων εταιριών (Ν. 3091/2002).

Η αντίδραση του διεθνούς κεφάλαιο στα νέα νομοθετικά δεδομένα πραγματοποιήθηκε μέσω των «εταιρειών αντιπροσώπευσης» που επιλέγουν ως έδρα μια χώρα με μεγάλο δίκτυο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (όπως για παράδειγμα το Ηνωμένο Βασίλειο). Η κύρια δραστηριότητα των εταιριών αυτών είναι η αντιπροσώπευση των υπεράκτιων εταιριών. Η εκπρόσωπος εταιρεία συνάπτει με την υπεράκτια εταιρεία ένα συμφωνητικό αντιπροσώπευσης, όπου ορίζεται η αμοιβή της ως προμήθεια επί των συναλλαγών σε ποσοστό ύψους 3%-5% (Δημητρίου, 2014).

■ Εταιρείες Ασφαλίσεων

Αυτός ο τύπος υπεράκτιας εταιρείας αναφέρεται σε εταιρίες που παρέχουν ασφαλιστικές υπηρεσίες όπως συνταξιοδοτικά προγράμματα, ασφάλεια ζωής και άλλα. Παρότι, συνήθως τα κίνητρα απόκτησης συνταξιοδοτικών προγραμμάτων δεν είναι φορολογικά, τα υπεράκτια συνταξιοδοτικά προγράμματα είναι ελκυστικά και στις περισσότερες χώρες που υποδέχονται υπεράκτιες εταιρείες παρέχονται φορολογικές

ελαφρύνσεις (Δουβής, 2010).

Η επιδίωξη των προγραμμάτων ασφάλισης περιλαμβάνει την κάλυψη των αναγκών εξειδικευμένης ζήτησης. Δηλαδή, για παράδειγμα την κάλυψη των ασφαλιστικών αναγκών των ατόμων που εργάζονται στο εξωτερικό και μετακινούνται διαρκώς, ή την ασφαλιστική κάλυψη προς επιχειρήσεις που απασχολούν υπάλληλους ανά τον κόσμο σε χώρες που επιτρέπεται η χρήση ιδιωτικής ασφάλισης και επιθυμούν την ενιαία διαχείριση των ασφαλιστικών τους προγραμμάτων (Πολίτης, 2018).

Ο ενδιαφερόμενος (πελάτης), δια μέσω του διαδικτύου, μπορεί να πραγματοποιήσει την αγορά τέτοιων ασφαλιστικών προγραμμάτων, μπορεί να διαπραγματευτεί το κόστος του συμβολαίου η να επιλέξει ανάμεσα σε ένα μεγάλο εύρος υπεράκτιων εταιρειών παροχής ασφαλιστικών προγραμμάτων.

Η ασφαλιστική εταιρεία αφού προβεί στην ασφάλιση, τοποθετεί το υπόλοιπο ποσό μαζί με τα δικά της επενδυτικά κεφάλαια και προβαίνει στην παθητική διαχείριση, δηλαδή σε επενδύσεις χαμηλού κίνδυνου. Έτσι η ασφαλιστική πολιτική οδηγεί στο σχηματισμό ενός επενδυτικού χαρτοφυλακίου, το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει όχι μόνο τα χρήματα, αλλά και άλλες μορφές, όπως μετοχές, ομολογίες, παράγωγα χρήματα οικονομικά προϊόντα, ομόλογα κτλ. (Δημητρίου, 2014).

Οι ασφαλιστικές εταιρείες αυτού του τύπου αποκομίζουν μεγάλα οφέλη αφού τα πιθανά κέρδη που λαμβάνουν τόσο από ασφάλιστρα όσο και από τις επενδύσεις φορολογούνται με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές στο υπεράκτιο κέντρο. Αξίζει να σημειωθεί, πως οι Βερμούδες και τα Νησιά Κέϋμαν θεωρούνται τα πλέον ελκυστικά για την εγκατάσταση ασφαλιστικών εταιρειών (Μπεζαντάκος, 2014).

Εταιρείες διαχείρισης ακίνητων

Στην Ελλάδα, τα τελευταία χρόνια, η πιο διαδεδομένη χρήση των υπεράκτιων εταιριών είναι η αγορά και διαχείριση ακινήτων. Για να προχωρήσει μια υπεράκτια εταιρεία στην αγορά ακινήτου, πρέπει το φυσικό πρόσωπο, που εμφανίζεται ενώπιον του συμβολαιογράφου ως εκπρόσωπος της εταιρείας, να είναι εφοδιασμένος με πλήρη σειρά εγγράφων που θα αποδεικνύουν τη νόμιμη σύσταση της εταιρείας κατά το δίκαιο της έδρας της, την μέχρι εκείνη τη στιγμή λειτουργία και μη λύση της και την πληρεξουσιότητα του εμφανιζόμενου προσώπου για την κατάρτιση και υπογραφή του συμβολαίου αγοράς.

Σύμφωνα με τις επισημάνσεις της φορολογικής διοίκησης «η μίσθωση και ιδιόχρηση ακινήτων στην Ελλάδα από μόνα τους δεν δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση», καθώς και η μεταγενέστερη μεταβίβαση των μετοχών της εταιρείας και ως εκ τούτου όλης της περιουσίας της τόσο της κινητής όσο και της ακίνητης δεν είναι εύκολο να γίνει αντιληπτή από τις φορολογικές Αρχές. (Μπεζαντάκος, 2014).

Χρηματοδοτική Μίσθωση (leasing)

Τέτοιες κατασκευές είναι σκόπιμες όταν έχουν συσσωρευτή κεφάλαια στο όνομα της υπεράκτιας εταιρείας στο εξωτερικό και επιθυμείται ο επαναπατρισμός τους στον τόπο της έδρας της ιδρύτριας επιχείρησης. Έτσι, η υπεράκτια εταιρεία αγοράζει στο όνομα της τα μηχανήματα που χρειάζεται η ιδρύτρια της και τα μισθώνει στην τελευταία. Με αυτόν τον τρόπο η ιδρύτρια επιχείρηση αποκτά τον εξοπλισμό που χρειάζεται με τα κονδύλια που έχουν συσσωρευτή στο εξωτερικό χωρίς να τα φορολογήσει αλλά επιπλέον το κόστος του εξοπλισμού εκπίπτει από το εισόδημα της ιδρύτριας επιχείρησης με την μορφή των καταβαλλομένων μισθωμάτων. (Μπεζαντάκος, 2014)

Κριτήρια επιλογής υπεράκτιας (offshore) εταιρείας

Η επιλογή της καταλληλότερης δικαιοδοσίας για την ίδρυση της υπεράκτιας εταιρείας μπορεί να είναι δύσκολη και απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή. Η επιλογή εξαρτάται από τους σκοπούς του επιχειρηματία σε σχέση με την υπεράκτια εταιρεία.

Συνεπώς, τα κριτήρια βάσει των οποίων γίνεται επιλογή της καταλληλότερης δικαιοδοσίας πρέπει να εξετάζονται ξεχωριστά σε κάθε περίπτωση ανάλογα με τις ανάγκες του ενδιαφερόμενου επιχειρηματία, και είναι τα ακόλουθα (Δημητρίου, 2014):

- η πολιτική και οικονομική σταθερότητα της χώρας της δικαιοδοσίας
- να υπάρχει σύγχρονη και ευέλικτη νομοθεσία
- να υπάρχουν φορολογικές και άλλες διευκολύνσεις
- η ύπαρξη Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- να διασφαλίζεται το απόρρητο

Η σταθερότητα στην φορολογική νομοθεσία, παρέχει στον επιχειρηματία τη δυνατότητα να προβεί σε μακροχρόνιο σχεδιασμό, χωρίς να υφίσταται ο κίνδυνος της

ανατροπής του.

Η ευέλικτη νομοθεσία της έδρας μιας «υπεράκτιας εταιρείας» είναι απαραίτητο να διαθέτει απλοποιημένες διαδικασίες για την εγκατάσταση και λειτουργία της υπεράκτιας εταιρείας, να χαρακτηρίζεται από όσο το δυνατό λιγότερους περιορισμούς και κρατική εποπτεία, καθώς επίσης δίνει την δυνατότητα σύστασης της εταιρείας με έναν μόνο μέτοχο.

Το φορολογικό καθεστώς και οι φορολογικές διευκολύνσεις αποτελούν σημαντικό κριτήριο για την επιλογή της υπεράκτιας εταιρείας. Το φορολογικό καθεστώς συνήθως περιλαμβάνει τον φόρο που αφορά την διανομή των μερισμάτων στους μετόχους, τον φόρο που επιβάλλεται στα κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, τον φόρο που επιβάλλεται κατά την μεταβίβαση μετοχών της εταιρείας, τον φόρο συσσώρευσης κεφαλαίου, τους περιορισμούς για το «πόθεν έσχες» αγορά και κατοχής των περιουσιακών στοιχείων, περιορισμού για την νομιμοποίηση των εσόδων, την απαλλαγή από τους φόρους δωρεάς, κληρονομιάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτου κ.λπ.

Επίσης, στις διάφορες διευκολύνσεις και παροχές που παρέχονται στις υπεράκτιες εταιρείες συμπεριλαμβάνονται εκπτώσεις κατά την ενοικίαση και αγορά του γραφείου, απαλλαγές από δασμούς και τέλη, απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής των εργοδοτικών και ασφαλιστικών εισφορών, φορολογικές απαλλαγές κατά την αγορά αυτοκινήτων, εξοπλισμού γραφείου κ.α. (Δημητρίου, 2014).

Ενώ, η χρησιμότητα των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας έγκειται στο γεγονός ότι προσφέρουν τη δυνατότητα του φορολογικού προγραμματισμού, που επιτρέπει την εξαγωγή και τον επαναπατρισμό κεφαλαίων με μικρή και καμία φορά μηδενική φορολογική επιβάρυνση (Μπεζαντάκος, 2014).

Όπως προαναφέρθηκε αρκετές φορές η διασφάλιση και διατήρηση της ανωνυμίας αποτελεί βασικό κριτήριο για την ίδρυση της υπεράκτιας εταιρείας. Συνεπώς, καθοριστική σημασία για την επιλογή της υπεράκτιας δικαιοδοσίας, έχουν τα εχέγγυα εχεμύθειας που παρέχονται από το κράτος προς τους μετόχους των υπεράκτιων εταιριών. Όπως επίσης, στο πλαίσιο του απορρήτου, επίσης σημαντική είναι η ύπαρξη και πλήρους τραπεζικού απορρήτου, που προστατεύει από διάφορους ελέγχους (Δουβής, 2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τριγωνικό Εμπόριο και Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές

Οι offshore Εταιρίες στην Ελληνική πραγματικότητα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Στην Ελλάδα η ίδρυση υπεράκτιων εταιριών από ορισμένους Έλληνες πολίτες, κυρίως στην Κύπρο μέχρι και την 31/12/2002, έγινε θέμα κοινωνικής καταξίωσης και πήρε μεγάλες διαστάσεις. Σύμφωνα, με τις δημοσιεύσεις «ο μεγαλύτερος αριθμός των εταιριών αυτών συνήθως ιδρύθηκαν χωρίς κάποιο συγκεκριμένο λόγο, αλλά στα πλαίσια του «να υπάρχει ένα φορολογικό βοήθημα εκτός Ελλάδος» (Μπεζαντάκος, 2014).

Οι περισσότερες από τις εταιρίες αυτές ιδρύθηκαν την εποχή της ανόδου του χρηματιστηρίου, όταν υπήρχαν υπερβολικές οικονομικές προσδοκίες από τους Έλληνες επιχειρηματίες με συνέπεια να αδρανήσουν στις μεταγενέστερες εποχές. Από τις εταιρίες που ιδρύθηκαν και τελικά συνεχίζουν να δραστηριοποιούνται εξυπηρετούνται δύο βασικοί σκοποί (Μπεζαντάκος, 2014):

α) Η Ανωνυμία.

β) Η Υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ένα ποσοστό των υπεράκτιων εταιριών ελληνικών συμφερόντων, αφορά «επιχειρήσεις» με μοναδικό πάγιο στοιχείο ένα ακίνητο συνήθως μεγάλης αξίας και χωρίς καμία εμπορική δραστηριότητα.

Ένα μέρος λοιπόν των υπεράκτιων εταιριών ελληνικών συμφερόντων αποτελούν αυτές που έχουν ιδρυθεί για να προστατεύσουν τον ή τους μετόχους από την αποκάλυψη της ακίνητης περιουσίας που διαθέτουν. Σε περίπτωση δε που αυτοί θεωρήσουν τελικά ασύμφορη τη διατήρηση των ακινήτων στην υπεράκτια εταιρεία λόγω υπερβολικών φορολογικών επιβαρύνσεων, πιθανότατα θα προτιμήσουν να τα μεταβιβάσουν σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, παρά να εμφανιστούν αυτοί ως πραγματικοί ιδιοκτήτες. Αυτό που προέχει για τους ιδιοκτήτες των εταιριών αυτών είναι η με κάθε τρόπο απόκρυψη της πραγματικής τους ταυτότητας (Μπεζαντάκος, 2014).

Αξίζει να σημειωθεί, πως μετά την εφαρμογή του Ν. 3091/2002, από την 1/1/2003, ο νομοθέτης έχει προσπαθήσει σοβαρά να βάλει όρια στην δράση των υπεράκτιων εταιρειών στον ελλαδικό χώρο. Ωστόσο, σε ότι αφορά τα ακίνητα, είναι αρκετά δύσκολο να επιτευχθούν σε μεγάλο ποσοστό οι επιδιώξεις του νομοθέτη, επειδή οι πραγματικοί κάτοχοι των συγκεκριμένων ακινήτων επιθυμούν την ανωνυμία τους με οποιοδήποτε κόστος.

Εικάζεται, πως οι πραγματικοί κάτοχοι των ακινήτων μεγάλης αξίας, πιθανώς να είναι φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται σε καθεστώς πτώχευσης, συνεπώς οποιαδήποτε προσωπική περιουσία θα αποτελούσε άμεσο στόχο των πιστωτών τους. Επίσης, ένας άλλος λόγος είναι οι κάτοχοι αυτών των ακινήτων να εμφανίζουν ελάχιστα προσωπικά εισοδήματα επειδή είναι συνήθως κάτοχοι εταιρικών μεριδίων ή μετοχών εταιρειών που δεν αποδίδουν σχεδόν ποτέ μέρισμα λόγω συνεχώς εμφανιζομένων ζημιών με συνέπεια να παρουσιάζουν πρόβλημα σχετικά με το «πόθεν έσχες» τους (Μπεζαντάκος, 2014).

Ένα ακόμη ποσοστό των ελληνικών συμφερόντων υπεράκτιων εταιρειών ασχολούνται με την υπερτιμολόγηση κατά την αγορά προϊόντων και πρώτων υλών, που είναι γνωστή ως «transfer pricing» μέσα από εικονικές τριγωνικές συναλλαγές, με σκοπό τη μείωση των κερδών ή την αύξηση του κόστους των «μητρικών» επιχειρήσεων.

Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παρατηρείται αξιοσημείωτη ανοδική ζήτηση για τις υπηρεσίες off-shore που επιτυγχάνεται χάρη στη χρήση των ψηφιακών δικτύων. Η διαφήμιση και η έκταση των προσφερόμενων υπηρεσιών μέσω του παγκόσμιου ιστού έχουν κάνει πιο εύκολη και πιο προσιτή τη χρήση των off-shore υπηρεσιών.

Γενικότερα, οι υπεράκτιες αγορές προσαρμόζονται, διεκδικώντας ουσιαστικότερο ρόλο και επιδιώκοντας μεγαλύτερη αποδοχή στην παγκόσμια οικονομική και πολιτική κοινότητα και όπως είναι φυσικό και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Αρκετές από αυτές, έχουν καθιερωθεί στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Επιπλέον, επεκτείνουν τις υπηρεσίες τους στον τομέα των ψηφιακών επενδύσεων και καταφέρνουν να πέτυχουν την ουσιαστική ενσωμάτωσή τους στη διεθνή οικονομία (Μπεζαντάκος, 2014).

Τριγωνικό Εμπόριο

Το «τριγωνικό εμπόριο» συνιστά μια συναλλαγή μεταξύ δυο εταιρειών η οποία δεν πραγματοποιείται κατευθείαν αλλά μέσω μια τρίτης (πολλές φορές και παραπάνω ενδιάμεσων εταιρειών) που εδρεύει συνήθως σε μια υπεράκτια χώρα. Ωστόσο, είναι συχνό φαινόμενο να χρησιμοποιείται και ως ενδιάμεσος μια εταιρεία που εδρεύει σε μια χώρα που είναι εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διαθέτει χαμηλό φορολογικό συντελεστή (Δουβής, 2010).

Το κίνητρο χρήσης της μεθόδου της τριγωνικής συναλλαγής αφορά την επίτευξη μεταφοράς κερδών από μια χώρα με υψηλό φορολογικό συντελεστή σε μια χώρα με μικρότερο φορολογικό συντελεστή. Δηλαδή, οι ενδιάμεσες εταιρείες είναι εταιρείες, οι οποίες έχουν χαμηλό κόστος λειτουργίας, που συχνά περιλαμβάνει ένα σταθερό έξοδο για την παροχή λογιστικών υπηρεσιών που λαμβάνουν. Συνήθως, τις λογιστικές υπηρεσίες την αναλαμβάνουν κάποια δικηγορικά γραφεία. Επιπλέον, τα εμπορεύματα και οι πρώτες ύλες που διακινούνται στη πλειοψηφία των περιπτώσεων δεν περνούν από τα χέρια των ενδιάμεσων σταθμών και αποστέλλονται απευθείας από τους προμηθευτές στους τελικούς παραλήπτες. (Μπεζαντάκος, 2014)

Όταν μια χώρα θέλει να κάνει μια εισαγωγή την συμφέρει τα προϊόντα της να περνάνε από μια άλλη εταιρεία με χαμηλό φορολογικό συντελεστή πριν φτάσουν σε εκείνη. Αυτό συμβαίνει διότι τα προϊόντα υπερτιμολογούνται με αποτέλεσμα να αυξάνουν το κόστος πωληθέντων και να μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα στην χώρα με τον υψηλό συντελεστή φορολογίας. Η διάφορα της υπερτιμολόγησης από την εταιρεία που αποτελεί τον ενδιάμεσο σταθμό των προϊόντων, θα αποτελέσει το φορολογητέο εισόδημα για τη πρώτη εταιρεία που θα φορολογηθεί με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Τα κέρδη από τον ενδιάμεσο σταθμό μπορούν με την μορφή μερισμάτων είτε να εισαχθούν ως συνάλλαγμα είτε να παραμείνουν στην αλλοδαπή.

Όταν μια εταιρεία θέλει να κάνει μια εξαγωγή την συμφέρει τα προϊόντα της να πουληθούν πρώτα σε μια ενδιάμεση εταιρεία δικών της συμφερόντων και μετά να πωλούνταν μέσω αυτής στον τελικό πελάτη. Αυτό συμβαίνει με σκοπό να μειωθούν τα κέρδη που εμφανίζει η εταιρεία που κάνει αρχικά την πώληση αφού αρχικά θα γίνει πώληση με μικρό περιθώριο κέρδους στην ενδιάμεση εταιρεία και μετά η ενδιάμεση θα πουλήσει τα προϊόντα στην τιμή που προβλεπόταν αρχικά. Έτσι, επιτυγχάνονται

μικρά εισοδήματα προς φορολόγηση στην πρώτη εταιρεία, που θα φορολογηθούν με τον υψηλό συντελεστή της χώρας και το μεγαλύτερο ποσό θα φορολογηθεί στην ενδιάμεση χώρα, η οποία μπορεί να βρίσκεται είτε σε φορολογικό παράδεισο που θα έχει μηδενικό ή ελάχιστο φορολογικό συντελεστή, η οποία μπορεί να βρίσκεται σε κάποιο κράτος εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης που θα έχει έναν φορολογικό συντελεστή σαφώς μικρότερο. (Μπεζαντάκος, 2014)

Είναι φανερό ότι η «τεχνική του τριγωνικού εμπορίου» άρα και κατ' επέκταση η τεχνική της μεταφοράς κερδών έχει ως στόχο να μετατοπίσει τα φορολογητέα κέρδη σε μια υπεράκτια εταιρεία ή γενικά σε μια εταιρεία που λαμβάνει χαμηλής φορολόγησης και άλλων πλεονεκτημάτων (όπως η εξαγωγή κεφαλαίων, οι δυνατότητες επανατοποθέτησης στην αλλοδαπή, η κατάθεση των κεφαλαίων σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε υπεράκτια τράπεζα που δεν εντοπίζεται εύκολα).

Ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ως «ενδοκοινοτικές συναλλαγές» χαρακτηρίζονται οι συναλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ εταιριών οι οποίες έχουν ως έδρα κράτη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο νομοθέτης αναφέρει σαν «ενδοκοινοτική απόκτηση» στο νόμο 2859/2000 (άρθρο 11) τη «*απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού*» (Ν. 2859/2000). Τα βασικά κριτήρια για να θεωρηθεί μια συναλλαγή ενδοκοινοτική απόκτηση είναι τα αγαθά να μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος στο άλλο και ο πωλητής και ο αποκτών να είναι υποκείμενα στον ΦΠΑ.

Επίσης, τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών χωρίς τελωνειακούς δασμούς ή κάποια πρόσθετη φορολόγηση, ωστόσο υπάρχουν υποχρεώσεις που προκύπτουν σε όσους πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις που επιλέγουν να συναλλάσσονται με επιχειρήσεις κάποιου άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι υπόχρεοι υποβάλουν «*δήλωση έναρξης συναλλαγών*» στο μητρώο της εφορίας που υπάγονται μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη της συναλλαγής,

έτσι ώστε να καταφέρουν να εγγράφουν στο σύστημα VIES. Επίσης έχουν την υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης INTRASTAT εάν πληροί τα κριτήρια και της δήλωσης Listing, έννοιες που θα αναλυθούν εκτενεστέρα στην συνέχεια του κεφαλαίου.

Υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES

Το VIES είναι ένα σύστημα με το οποίο επιτυγχάνεται ο έλεγχος των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Το ακρωνύμιο **VIES** (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM) σημαίνει σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ. Πρόκειται για ένα πληροφοριακό σύστημα το οποίο έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων όλων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το οποίο βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Όλα τα πρόσωπα είτε νομικά είτε φυσικά τα οποία διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι εγγεγραμμένα σε ένα μητρώο υποκειμένων σε ΦΠΑ στην χώρα που εδρεύουν.

Με την εγγραφή στο σύστημα, ο υποκείμενος λαμβάνει τον ευρωπαϊκό αριθμό ΦΠΑη αλλιώς στα αγγλικά VAT NUMBER), αυτός ο αριθμός χρησιμοποιείται σε οποιαδήποτε ενδοκοινοτική συναλλαγή που πραγματοποιεί ο κάτοχος του. Για μια ελληνική εταιρεία που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές χρησιμοποιείται ΑΦΜ με ειδικό κωδικό EL, χαρακτηριστικό που έχει κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης να χρησιμοποιεί κάποιο ειδικό κωδικό Ευρωπαϊκή (Επιτροπή, 2020).

Κάθε πρόσωπο νομικό η φυσικό που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει την υποχρέωση να αναγράφει στα στοιχεία του στο τιμολόγιο που εκδίδει δηλαδή τον ειδικό κωδικό VIES. Εάν για παράδειγμα κάποια Ελληνική εταιρεία κάνει μια ενδοκοινοτική εξαγωγή θα χρησιμοποιήσει τον κωδικό EL μπροστά και μετά το ΑΦΜ της όπως επίσης και τα στοιχεία αυτού που θα κάνει την εισαγωγή, δηλαδή πρώτα τον ανάλογο κωδικό της χώρας του και έπειτα το ΑΦΜ.

Το σύστημα VIES παρέχει την δυνατότητα σε έναν πωλητή αλλά και την υποχρέωση να μπορεί να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασης και επίσης μπορεί να είναι σίγουρος ότι ο αγοραστής θα δηλώσει την συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση έτσι ώστε να φορολογηθεί στο κράτος μέλος της ευρωπαϊκής ένωσης το οποίο αποτελεί τη μόνιμη εγκατάσταση του. Κάθε

εταιρεία η οποία διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές τόσο αποκτήσεις όσο και αποστολές αγαθών και υπηρεσιών έχει την υποχρέωση να υποβάλει ηλεκτρονικά μηνιαία δήλωση VIES στο σύστημα TAXIS είτε στην αρμόδια ΔΟΥ. Η δήλωση αυτή αποτελεί στοιχείο ελέγχου των διακρατικών συναλλαγών μεταξύ κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και χρησιμοποιείται από τους αρμοδίους μηχανισμούς όλων των κρατών μελών.

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι την 26η ημέρα του επόμενου μήνα ανεξάρτητα από το τρόπο που έχουν υποβληθεί. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται αποκλειστικά και μόνο μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS ενώ οι τροποποιητικές ή εκπρόθεσμες δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα στην αρμόδια ΔΟΥ. Επίσης οι εταιρίες οι οποίες διενεργούν πάνω από ένα όριο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή αποστολές είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν μηνιαία δήλωση INTRASTAT η οποία θα αναλυθεί εκτενέστερα στο επόμενο κεφάλαιο. (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020)

Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών

Τον πίνακα αυτό υποβάλλουν τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α) στην Ελλάδα και (ΠΟΛ.1127/25.9.2009):

- α) Πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών καθώς και αποκτήσεις που αποδεικνύουν ότι έγιναν με σκοπό την μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους.
- β) Λαμβάνουν υπηρεσίες από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας και για τις οποίες είναι υπόχρεα στο φόρο. Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

Το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών ή που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών - παροχές υπηρεσιών που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και το μη υποκείμενο στο φόρο

νομικό πρόσωπο, οφείλουν να αποκτούν ΑΦΜ/ΦΠΑ και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν, εφόσον, το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ (λαμβάνονται υπόψη οι αποκτήσεις από όλα τα κράτη μέλη κατά την προηγούμενη ή κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, ενώ η υποχρέωση αυτή ισχύει χωρίς όριο για τα καινούρια μεταφορικά μέσα και τα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης). Τα πρόσωπα αυτά εφόσον το επιθυμούν μπορούν να αποκτούν ΑΦΜ/ΦΠΑ και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν ανεξαρτήτως ποσού (με δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους) (ΠΟΛ.1127/25.9.2009).

Ειδικότερα στον πίνακα καταχωρούνται:

- α) «Οι αποκτήσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο πωλητής και ο αγοραστής διαθέτουν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στη χώρα τους».
- β) «Η παραλαβή αγαθών στην Ελλάδα από πρόσωπο που διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και τα οποία, είτε αποστέλλονται από άλλο κράτος μέλος από το ίδιο πρόσωπο για τις ανάγκες του, είτε μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος στο εσωτερικό της χώρας κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν.2859/2000 όπως ισχύει). Στις περιπτώσεις αυτές ως αριθμός μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή αναγράφεται αυτός που διαθέτει το πρόσωπο αυτό ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στο κράτος μέλος αποστολής των αγαθών» (ΠΟΛ.1127/25.9.2009).
- γ) Οι αποκτήσεις από άλλα Κ.Μ. που προορίζονται για παραδόσεις σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές).
- δ) Οι αποκτήσεις αγαθών στην Ελλάδα που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος Μέλος (π.χ Ιταλία) στο οποίο εισήχθησαν από Τρίτη χώρα (π.χ Κίνα) με απαλλαγή από το ΦΠΑ.

Στον «ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών» δεν καταχωρούνται (ΠΟΛ.1127/25.9.2009):

- α) η απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος και των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται από:
 - υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας ή διοργανωτή δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή εφόσον τα αποκτηθέντα αγαθά φορολογήθηκαν στο άλλο κράτος – μέλος.
 - πωλητή μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος.
 - πωλητή που απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα του πωλητή υποκείμενο στο φόρο ο οποίος παραδίδει τα αγαθά στον αγοραστή μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας.
- β) η απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος και των οποίων:
 - η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο (π.χ. η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος όπως η πώληση παγίου από πρόσωπο που παρέχει αποκλειστικά ιατρικές υπηρεσίες, παραδόσεις στην Ελλάδα προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες κ.λπ)
 - η παράδοση φορολογείται, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν, στο άλλο κράτος μέλος
 - η παράδοση πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα (δωρεάν)
- γ) Η παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος προς λήπτη που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ στην Ελλάδα εφόσον
- ο τόπος φορολογίας είναι το άλλο κράτος μέλος και η παρεχόμενη υπηρεσία επιβαρύνεται με ΦΠΑ η απαλλάσσεται από ΦΠΑ

- ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας ωστόσο υπόχρεος στο φόρο δεν είναι ο λήπτης της υπηρεσίας αλλά αυτός που παρέχει την υπηρεσία (π.χ. παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με ακίνητο στην Ελλάδα)
- ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αλλά η εν λόγω υπηρεσία απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας (π.χ. παροχή νομικών υπηρεσιών σε Έλληνα υποκείμενο στο φόρο)
- η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται χωρίς αντιπαροχή (δωρεάν)

Η δήλωση Intrastat

Η κατάργηση των συνόρων ανάμεσα στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης οδήγησε στην ανάγκη και στη δημιουργία ενός συστήματος συλλογής στατιστικών στοιχείων για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές έτσι οδηγηθήκαμε στην δημιουργία του INTRASTAT. Το σύστημα στατιστικών ενδοκοινοτικού εμπορίου η αλλιώς INTRASTAT (intra community statistics), εμπεριέχει τη συλλογή πληροφοριών με σκοπό να διασφαλιστεί η ποιότητα και η εγκυρότητα των στατιστικών των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Οι στατιστικές πληροφορίες που υποβάλλει ο υπόχρεος στο σύστημα INTRASTAT παρέχονται στις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες και καλύπτουν τη διακίνηση αγαθών που από ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ένα άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η στατιστική δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται από τον υπόχρεο σε μηνιαία βάση τόσο ηλεκτρονικά όσο και στην αρμόδια ΔΟΥ και πρέπει να υποβάλλεται όχι αργότερα από τη δεκάτη ημέρα που ακλουθεί το τέλος του μηνά στον οποίο η δήλωση αναφέρεται. Υπόχρεοι της υποβολής της δήλωσης Intrastat είναι όσοι υπερβαίνουν ένα όριο το οποίο ονομάζεται «κατώφλι εξομοίωσης». Το όριο αυτό δεν είναι κάποιο σταθερό ποσό, για το έτος (2018) ΠΟΛ 1016/2018 το ποσό αυτό ήταν 150.000€ για αφίξεις και 90.000€ για αποστολές (Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2021).

Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Όταν ένας φορολογούμενος έχει τις πηγές εισοδημάτων του σε μια χώρα αλλά

και σε άλλα κράτη αποκτά και συντηρεί περιουσία, κινητή η ακίνητη, σε χώρα η οποία δεν αποτελείται μόνιμη φορολογική του κατοικία, τότε γεννιέται το ζήτημα φορολόγησης των συνολικών παγκόσμιων εισοδημάτων η της περιουσίας αυτής, μεταξύ του κράτους που έχει μόνιμη φορολογική κατοικία και του κράτους που απέκτησε τα εισοδήματα η κατέχει την περιουσία .

Το πρόβλημα σχετικά με το ποιος πρέπει να φορολογήσει τη περιουσία και τα εισοδήματα, το ανέλαβε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α). Ο Ο.Ο.Σ.Α δημιούργησε ένα συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, μεταξύ των κρατών. Από το 1952 υπογράφονται διμερείς συμβάσεις μεταξύ των κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Δ.Σ.Α.Δ.Φ.). Σήμερα η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου και έχει υπογράψει συμβάσεις με τα περισσότερα από τα άλλα κράτη (Σειμένης και Γεράγγελου, 2018)

Η διμερής αυτή συνεργασία μεταξύ των κρατών γίνεται κυρίως για να καθορίζουν την φορολογική κατοικία του φορολογούμενου πολίτη στην περίπτωση που υπάρχει σύγχυση ή διχογνωμία σε αυτό η για να ανταλλάσσουν πληροφορίες σε διάφορα θέματα φορολόγησης των πολιτών (Σειμένης και Γεράγγελου, 2018).

Στις Δ.Σ.Α.Δ.Φ. υπάρχουν δύο συμβαλλόμενα μέρη:

- Το ΚΡΑΤΟΣ ΠΗΓΗΣ, δηλαδή το κράτος στο οποίο δημιουργείται, παράγεται το εισόδημα.
- Το ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ, δηλαδή το κράτος στο οποίο έχει την φορολογική του κατοικία ο φορολογούμενος.

Για να συνταχθούν οι Συμβάσεις αυτές υπάρχει ένα Πρότυπο κείμενο από τον ΟΟΣΑ το οποίο χρησιμοποιείται σαν βάση για την ομοιότητα στην θεματολογία των διατάξεων, δηλαδή:

Η Ελλάδα, ως μέλος του Ο.Ο.Σ.Α., κατά τη διαπραγμάτευση και σύναψη Σ.Α.Δ.Φ. με άλλα κράτη-μέλη ή μη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α., χρησιμοποιεί ως βάση το Αναθεωρημένο Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την ομοιότητα στην θεματολογία των διατάξεων.

Η ομοιότητα στην θεματολογία της Δ.Σ.Α.Δ.Φ. φαίνεται παρακάτω στα 31

άρθρα του πρότυπου της Σύμβασης όπως παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα (Σειμένης και Γεράγγελου, 2018):

Πίνακας 3: Τα άρθρα του πρότυπου της Σύμβασης (Δ.Σ.Α.Δ.Φ)

* άρθρο 1 σε ποια πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις	* άρθρο 13 ωφέλεια από κεφάλαιο	* άρθρο 23B μέθοδος πίστωσης
* άρθρο 2 φόροι που καλύπτονται με την ΔΣΑΔΦ	* άρθρο 14 μη εξαρτημένες προσωπικές εργασίες	* άρθρο 24 απαγόρευση διακρίσεων
* άρθρο 3 γενικοί ορισμοί της διμερούς σύμβασης	* άρθρο 15 εξαρτημένες προσωπικές εργασίες	* άρθρο 25 διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας
* άρθρο 4 κάτοικος	* άρθρο 16 αμοιβές διευθυντών	* άρθρο 26 ανταλλαγή πληροφοριών
* άρθρο 5 μόνιμη εγκατάσταση	* άρθρο 17 καλλιτέχνες και αθλητές	* άρθρο 27 αμοιβαία βοήθεια για είσπραξη του φόρου
* άρθρο 6 εισόδημα από ακίνητη περιουσία	* άρθρο 18 συντάξεις	* άρθρο 28 μέλη διπλωματικών αποστολών
* άρθρο 7 κέρδη επιχειρήσεων	* άρθρο 19 κυβερνητικές υπηρεσίες	* άρθρο 29 επέκταση σε άλλα εδάφη
* άρθρο 8 ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές	* άρθρο 20 σπουδαστές	* άρθρο 30 θέση σε ισχύ της Σύμβασης
* άρθρο 9 συνδεδεμένες επιχειρήσεις	* άρθρο 21 άλλα εισοδήματα	* άρθρο 31 λήξη της ισχύος της Σύμβασης
* άρθρο 10 μερίσματα	* άρθρο 22 κεφάλαιο	
* άρθρο 11 εισοδήματα από τόκους	* άρθρο 23Α μέθοδος εξαίρεσης	
* άρθρο 12 δικαιώματα		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ελλάδα, offshore δραστηριότητες και διαπλοκή

Εισαγωγή

Όπως έχει αναφερθεί και στα προηγούμενα κεφάλαια τα οφέλη που έχουν οι επιχειρηματίες από τη σύσταση offshore εταιρειών είναι πάρα πολλά, είτε αφορούν φορολογικά είτε αφορούν νομικά (όπως οι λόγοι απορρήτου και εξασφάλισης της προσωπικής περιουσίας).

Οι Έλληνες επιχειρηματίες είναι λογικό να επιθυμούν να χρησιμοποιούν (όπως και άλλοι κάτοικοι) τα διεθνή υπεράκτια οικονομικά κέντρα και να ιδρύουν σε αυτά τις δικές τους offshore εταιρείες. Οι offshore εταιρείες των Ελλήνων στα διεθνή υπεράκτια οικονομικά κέντρα ενδιαφέρουν πάρα πολύ την ελληνική κοινωνία αλλά και τις ελληνικές αρχές αφού συνδέονται άμεσα με τις ελληνικές επιχειρήσεις. Στην Ελλάδα ισχύει ο νόμος του βασικού μετόχου ο οποίος απαγορεύει σε κάποιον επιχειρηματία που κατέχει πάνω από 5% του μετοχικού κεφαλαίου ενός μέσου μαζικής ενημέρωσης να γίνει προμηθευτής του δημοσίου ή να αναλάβει δημόσια έργα. Με μερικές offshore εταιρείες όμως μπορεί κάποιος να αποκρύψει ότι κατέχει ένα μέσο μαζικής ενημέρωσης ή ότι έχει μια κατασκευαστική εταιρία ή οποιουδήποτε άλλου είδους εταιρία και έτσι να ξεπεράσει το νόμο περί βασικού μετόχου (Δαλιάνης, 2018).

Τρόπος ίδρυσης offshore εταιρείας στη Κύπρο

Η Κύπρος είναι γνωστό πως αποτελεί εδώ και αρκετά χρόνια ένα διεθνές υπεράκτιο οικονομικό κέντρο. Η Κύπρος είναι επίσης πολύ κοντά στην Ελλάδα και άρρηκτα συνδεδεμένη με αυτή. Μέχρι στιγμής, η Κύπρος δεν εμπεριέχεται σε κάποια μαύρη λίστα κάποιου οργανισμού έτσι ώστε οι συναλλαγές με εταιρείες της να μην κινούν υποψίες, νομικά τουλάχιστον. Για αυτούς τους λόγους και για το γεγονός ότι η Κύπρος έχει με πολλά κράτη συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας είναι μια πολύ καλή επιλογή για να στησει κάποιος μια offshore εταιρεία (Αριστείδου, χ.χ).

Στη Κύπρο υπάρχουν εταιρείες που διατίθενται έναντι αμοιβής να ιδρύσουν για οποιονδήποτε το επιθυμεί μια υπεράκτια (offshore) εταιρεία και αναλαμβάνουν την

διαχείριση και την λειτουργία της.

Η Κύπρος διαθέτει ένα "υψηλό-προφίλ" ως υπεράκτιος κέντρο, καθώς παρέχει χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και ταυτόχρονα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ με ένα ευρύ δίκτυο χωρών, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας.

Επιπλέον, κατοχυρώνει πλήρως την ιδιοκτησία των αλλοδαπών μετόχων των Κυπριακών Εταιριών, διασφαλίζοντας βάσει νόμου την τήρηση του απόρρητου. Σε αντίθεση με την Κύπρο, οι «φορολογικοί παράδεισοι», παρότι προσφέρουν μηδενική φορολογία, υστερούν σε αυτό το κριτήριο και δεν προσφέρονται για υψηλού-επιπέδου συναλλαγές, λόγω της έλλειψης δημόσιου αρχείου μετόχων-διευθυντών και συμβάσεων (Δουβής, 2010).

Οι παραπάνω λόγοι συντέλεσαν στο να καθιερωθεί η Κύπρος, ως ένα «υπεράκτιο κέντρο» με διεθνή φήμη με επιχειρηματική, χρηματοοικονομική και εμπορική αξία. Τα τελευταία χρόνια έχουν συσταθεί και λειτουργούν με έδρα τους την Κύπρο περίπου 80,000 διεθνείς επιχειρήσεις και ναυτιλιακές εταιρείες, πολλές από αυτές Ελληνικών συμφερόντων. Αρκετές από αυτές διαθέτουν τα δικά τους πλήρως δραστηριοποιημένα γραφεία στην Κύπρο (Τσιλιάκου, 2016).

Η εγγραφή υπεράκτιας εταιρείας, που πρόκειται να διατηρεί γραφεία στην Κύπρο και να απασχολεί προσωπικό, απαιτεί ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο με βάση τις απαιτήσεις της Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου είναι 10.000 κυπριακές λίρες. Στην περίπτωση που η εταιρεία δεν προτίθεται να διατηρεί τα γραφεία της στην Κύπρο, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο είναι 1.000 κυπριακές λίρες. Το κεφάλαιο αυτό είναι υποχρεωτικόν κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μετά τη σύστασή της και μπορεί να χρησιμοποιηθεί αμέσως για την εξυπηρέτηση των σκοπών της (έξοδα σύστασης, πληρωμές μισθών κλπ.) (Κοτσομύτης, χ.χ).

Για τη σύσταση της εταιρείας απαιτούνται τουλάχιστον δύο μέτοχοι, για τους οποίους υπάρχει η δυνατότητα εξασφάλισης της επωνυμίας. Στην περίπτωση αυτή, οι διαχειριστές (το γραφείο που αναλάβει την σύσταση της εταιρείας) μπορεί να κρατήσει τις μετοχές των δικαιούχων με την ιδιότητα των καταπιστευματοδόχων μετόχων. Η πραγματική ταυτότητα των μετόχων παραμένει απόρρητη, διότι τα ονόματα των δικαιούχων δίνονται μόνο στην Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου η οποία διασφαλίζει πλήρως το τραπεζικό απόρρητο και δεν δίνει πληροφορίες σχετικά με τις υπεράκτιες εταιρείες.

Όσον αφορά τους μετόχους, το μοναδικό δικαιολογητικό που απαιτείται από την Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου, είναι μία συστατική επιστολή για κάθε μέτοχο που οποία εκδίδεται από τράπεζα της χώρας διαμονής ή της εργασίας του μετόχου και περιέχει μια απλή αναφορά στις συναλλαγές του και στις σχέσεις του με την τράπεζα χωρίς να απαιτούνται αναφορές σε στοιχεία που αφορούν τους τραπεζικούς του λογαριασμούς (Κοτσομύτης, χ.χ).

Οι υπεράκτιες εταιρείες, σύμφωνα με το κυπριακό δίκαιο, δεν επιτρέπεται να δημιουργήσουν εμπορικές συναλλαγές με Κυπρίους ή κυπριακές εταιρείες ούτε να πάρουν δάνεια από Κυπριακές Τράπεζες για δραστηριότητες που πρόκειται να γίνουν μέσα στην κυπριακή επικράτεια. Σε πολύ εξαιρετικές περιπτώσεις άδεια σε αλλοδαπούς δίνεται από την Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου (Κοτσομύτης, χ.χ).

Ο ρόλος των offshore εταιρειών στην φοροδιαφυγή

Η ίδρυση υπεράκτιων εταιρειών, είναι μια συμφέρουσα επιλογή, αφενός μεν για όσους επιθυμούν να ξεπλύνουν τα «μαύρα» έσοδα τους, αλλά αφετέρου και για όσους προέρχονται από κράτη με ασύμφορο και αυστηρό φορολογικό σύστημα και επιθυμούν την μεταφορά των κερδών τους σε ένα κράτος με αντίστοιχα χαμηλότερη φορολογία.

Η μορφές υπεράκτιων (offshore) εταιρειών, ως φορολογική ελάφρυνση των εισοδημάτων των ιδρυτών τους, προκαλεί προβλήματα δημοσιονομικής και φορολογικής ανισοκατανομής στην χώρα προέλευσής του εκάστοτε ιδρυτή τους. Η λειτουργία των υπεράκτιων εταιρειών ωθεί τα κράτη προέλευσης των εισοδημάτων να επιβάλλουν ισχυρότερα φορολογικά μέτρα «χτυπώντας» σε μεγαλύτερο βαθμό τους ευνομούμενους πολίτες και επιχειρηματίες (Μελάς Δ. & Μελάς Κ., 2013).

Τα κράτη προσπαθούν μέσα από συντονισμένες προσπάθειες να μειώσουν τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής που προκαλούν οι offshore δραστηριότητες, δημιουργώντας μέσα από την νομοθεσία τους κάποια αντικίνητρα στις επιχειρήσεις, ώστε να μην συναλλάσσονται με αυτές (για παράδειγμα στην Ελλάδα δεν εκπίπτουν φορολογικά δαπάνες που έχουν γίνει προς κράτη που έχουν χαρακτηριστεί από το κράτος ως φορολογικοί παράδεισοι).

Σχέσεις πολιτικού προσωπικού και off-shore εταιριών

Αναφορικά με τις υπεράκτιες εταιρίες έχουν αναφερθεί η εμπλοκή διάφορων πολιτικών προσώπων (πολιτικοί- βουλευτές), να έχουν άμεση σχέση με υπεράκτιες εταιρίες στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό (όπως έχει δημοσιευτεί στον ημερήσιο τύπο και στο διαδίκτυο και έχει «ακουστεί» ανά διαστήματα στα ΜΜΕ) (TVTX, 2016).

Διάφοροι πολιτικοί εμπλέκονται σε off-shore εταιρίες και μαζί με αυτούς είναι και στελέχη πολυεθνικών εταιριών (golden boys), οπού μεταφέρουν εμβάσματα στο εξωτερικό. Αρκετοί από αυτούς τους πολιτικούς έχουν οδηγηθεί στην δικαιοσύνη και τα αρμόδια κλιμάκια εξετάζουν τα πόθεν έσχες των πολιτικών- βουλευτών που είναι αναμιγμένοι με υπεράκτιες εταιρίες και εταιρίες βιτρίνας. (Μπεζαντάκος, 2014)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Τρόποι Αντιμετώπισης των Φορολογικών Παραδείσων

Η αντιμετώπιση των φορολογικών παραδείσων στα πλαίσια του επιζήμιου του φορολογικού ανταγωνισμού

Ειδικότερα, ο ΟΟΣΑ χρησιμοποίησε τέσσερα κριτήρια προκειμένου να χαρακτηρίσει μία δικαιοδοσία (jurisdiction) ως φορολογικό παράδεισο (Δαλιάνης, 2018); Barber, 2007):

- α) τη μη φορολόγηση ή την επιβολή πολύ χαμηλών φόρων εισοδήματος,
- β) την έλλειψη διαφάνειας ως προς την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρχών,
- γ) την έλλειψη κανόνων ή διοικητικών πρακτικών για την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με τα πρόσωπα που ωφελούνται από τη μηδενική ή χαμηλή φορολογία και
- δ) την απουσία της απαιτούμενης ουσιώδους δραστηριότητας και τη χρήση τους μόνο για φορολογικούς σκοπούς . Κάθε κριτήριο έχει ξεχωριστή βαρύτητα σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση.

Συνήθως, το πρώτο κριτήριο σε συνδυασμό με την «*προβολή ενός κράτους ως μέρους στο οποίο υπάρχει η δυνατότητα αποφυγής του φόρου που ένας μη κάτοικός του οφείλει στη χώρα της κατοικίας του*», αρκούν για το χαρακτηρισμό του κράτους αυτού ως φορολογικού παραδείσου (TAXHEAVEN, 2018).

Ωστόσο, και τα υπόλοιπα κριτήρια είναι σημαντικά ενώ ακόμα και παράγοντες μη φορολογικής φύσης, συμβάλουν με τη σειρά τους στην επιτυχή λειτουργία ενός φορολογικού παραδείσου. Περαιτέρω, επιπρόσθετα κίνητρα που καθιστούν ελκυστική την επένδυση στις ως άνω περιγραφόμενες δικαιοδοσίες μπορεί να προσφέρουν οι στενοί δεσμοί που έχουν αυτές με άλλα κράτη, τα οποία παρέχουν διπλωματικές, οικονομικές ή άλλες διευκολύνσεις, χωρίς κάποια επιπλέον επιβάρυνση . Με βάση τα παραπάνω, θα πρέπει να λαμβάνεται κάθε φορά το σύνολο των παραγόντων που ενδεχομένως να προδίδουν την ύπαρξη ενός φορολογικού παραδείσου, προκειμένου να συναχθεί το κατάλληλο συμπέρασμα (Saxson, 2011).

Σε ότι αφορά τα επιζήμια προνομιακά φορολογικά καθεστώτα, ο ΟΟΣΑ καθιέρωσε και σ' αυτήν την περίπτωση τέσσερα (4) κριτήρια για την αναγνώρισή τους:

- α) μηδενικός ή χαμηλός συντελεστής φόρου εισοδήματος,
- β) διαχωρισμός προνομιακού φορολογικού καθεστώτος από την εγχώρια αγορά,
- γ) έλλειψη διαφάνειας ως προς το σχεδιασμό και τη διοίκηση και
- δ) έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τους φορολογούμενους που ωφελούνται από το προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Τα τρία κριτήρια (α, γ, δ) μοιάζουν με αυτά που καθορίζουν την έννοια του φορολογικού παραδείσου. Η χαμηλή φορολογία μπορεί να δικαιολογείται είτε από μία κλιμάκωση φορολογικών συντελεστών σε χαμηλά επίπεδα είτε από τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογικής βάσης επί της οποίας εφαρμόζονται οι συντελεστές αυτοί. Η έλλειψη διαφάνειας ενδέχεται να περιλαμβάνει την ευνοϊκή εφαρμογή νόμων και κανονισμών, φορολογικές προβλέψεις που μπορούν να υπαχθούν σε διαπραγμάτευση ή διοικητικές πρακτικές που εφαρμόζονται διακριτικά σε συγκεκριμένες μόνο περιπτώσεις. Περαιτέρω, η έλλειψη ανταλλαγής πληροφοριών είναι δυνατό να υπαγορεύεται από νομοθετικούς κανόνες περί μυστικότητας, διοικητικές πολιτικές ή πρακτικές (Αντωνόπουλος, 2004)

Ωστόσο, ενδιαφέρον παρουσιάζει το δεύτερο κριτήριο εν προκειμένω, ο ΟΟΣΑ τοονομάζει συγκεκριμένα «ring-fencing». Πρόκειται για ένα προνομιακό φορολογικό καθεστώς που επιφέρει δυσμενή αποτελέσματα μόνο σε ξένες φορολογικές βάσεις και όχι στη φορολογική βάση της χώρας που το θέσπισε. Με τον τρόπο αυτό, η τελευταία απαλλάσσεται από το σχετικό οικονομικό βάρος, ενώ οι συμμετέχοντες στο καθεστώς αυτό επωφελούνται από την υποδομή του κράτους που το παρέχει.

Εκτός των παραπάνω, η «Αναφορά» του ΟΟΣΑ περιγράφει κι άλλα χαρακτηριστικά τα οποία, σε συνδυασμό με τα ως άνω βασικά κριτήρια, μπορεί να συντείνουν στο χαρακτηρισμό ενός φορολογικού συστήματος ως επιβλαβούς προνομιακού. Τέτοια χαρακτηριστικά μπορεί να είναι:

- ο τεχνητός προσδιορισμός της φορολογικής βάσης,
- η μη εναρμόνιση με διεθνείς αρχές ενδοομιλικής τιμολόγησης,
- η ύπαρξη εισοδημάτων αλλοδαπής πηγής που δε φορολογούνται στη

χώρα κατοικίας του φορολογούμενου,

- οι φορολογικοί συντελεστές και φορολογικές βάσεις δυνητικές διαπραγμάτευσης,
- οι προβλέψεις μυστικότητας,
- πληθώρα φορολογικών συνθηκών, καθεστώτα που προβάλλονται ως μέσα ελαχιστοποίησης του φόρου, καθεστώτα που ενθαρρύνουν δραστηριότητες με καθαρά φορολογικά κίνητρα .

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνεται μια συνολική εξέταση και αξιολόγηση κάθε ένδειξης που συνηγορεί στο χαρακτηρισμό ενός φορολογικού συστήματος ως επιζήμιου προνομιακού (Αντωνόπουλος, 2004).

4.2 Φορολογικός Ανταγωνισμός και συνέπειες από τους φορολογικούς παραδείσους

Συνέπειες φορολογικών παραδείσων

Οι «φορολογικοί παράδεισοι» και τα «προνομιακά φορολογικά καθεστώτα» έχουν αρνητικές και επιβλαβείς συνέπειες για την παγκόσμια οικονομία. Η λειτουργία τους είναι ικανή να παραποιήσει την οικονομική ανάπτυξη και να υπονομεύσει την ακεραιότητα και την αξιοπιστία των φορολογικών δομών, αποθαρρύνοντας τους φορολογούμενους από τη συμμόρφωση στους σχετικούς κανόνες (Scneider, 2001).

Ακόμη η λειτουργία τους μπορεί:

- να αναμορφώσει το επίπεδο και την κατανομή των φόρων και των δημοσίων δαπανών,
- να προκαλέσει ανεπιθύμητη μετακίνηση τμήματος του φορολογικού βάρους σε φορολογικές βάσεις με μικρότερη κινητικότητα (π.χ. εργασία, ιδιοκτησία και κατανάλωση)
- να αυξήσει τα διοικητικά κόστη και τα βάρη συμμόρφωσης που επιβαρύνουν τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους.

Τα παραπάνω αποτελέσματα δεν είναι χρειάζεται να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' επέκταση οι επιζήμιες συνέπειες που προκαλούν είναι συνάρτηση του αριθμού τους και του βαθμού σοβαρότητας της βλάβης που προκαλούν (Τσιαμήτρος, 2016).

■ Αντιμετώπιση φορολογικών παραδείσεων

Λόγω των επιβλαβών φαινομένων λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτά είναι δύσκολο να αντιμετωπισθούν μονομερώς ή διμερώς, αλλά χρειάζεται μια διεθνής προσέγγιση, η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων (το 1998) αποφάσισε να καθορίσει στην Αναφορά της σχετικά με τον επίσημο φορολογικό ανταγωνισμό, κάποια μέτρα για την καταπολέμησή του. Ειδικότερα, επιχείρησε να εξετάσει την ενίσχυση των ήδη υπαρχόντων μέτρων και τη θέσπιση νέων μέσα από μία διαδικασία συνεργασίας. Για το λόγο αυτό, εξέδωσε μια σειρά από «**Συστάσεις**», οι οποίες δεσμεύουν πολιτικά τις κυβερνήσεις των κρατών μελών ως προς την προσπάθεια που απαιτείται να καταβάλλουν μελλοντικά για την κάμψη των επίσημων φορολογικών πρακτικών.

Η πρώτη κατηγορία «Συστάσεων» αφορά στην εσωτερική νομοθεσία και τις εσωτερικές πρακτικές και περιλαμβάνει τις εξής Συστάσεις:

A) «Σύσταση για τους κανόνες περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Επιχειρήσεων ή άλλους ισοδύναμους κανόνες: οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες να λάβουν υπόψη το ενδεχόμενο να τους υιοθετήσουν και οι χώρες που έχουν θεσπίσει ήδη τέτοιους κανόνες να τους εφαρμόζουν κατά τρόπο που να συμβάλλει στον περιορισμό των επίσημων φορολογικών πρακτικών»

B) «Σύσταση για τους κανόνες περί κεφαλαίων ξένων επενδύσεων ή ισοδύναμους κανόνες: οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να τους υιοθετήσουν και οι χώρες που έχουν θεσπίσει ήδη τέτοιους κανόνες να τους εφαρμόζουν σε εισοδήματα και οντότητες που σχετίζονται με πρακτικές που θεωρούνται επίσημες για το φορολογικό ανταγωνισμό»

Γ) «Σύσταση που αφορά σε περιορισμούς στην εξαίρεση των συμμετοχών και άλλα συστήματα εξαίρεσης αλλοδαπών εισοδημάτων στο πλαίσιο του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού: οι χώρες που εφαρμόζουν τη μέθοδο της εξαίρεσης για να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία των εισοδημάτων προερχόμενων από ξένες πηγές, να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να υιοθετήσουν κανόνες που θα εξασφαλίζουν ότι στο αλλοδαπό εισόδημα που έχει ωφεληθεί από επίσημες φορολογικές πρακτικές δε θα εφαρμόζεται η μέθοδος της εξαίρεσης» (Τσιαμήτρος, 2016)

Δ) «Σύσταση για τους κανόνες σχετικά με την αναφορά ξένων πληροφοριών: οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες σχετικά με τις διεθνείς συναλλαγές και

αλλοδαπές επιχειρήσεις φορολογούμενων κατοίκων να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να τους υιοθετήσουν και να επιτευχθεί η ανταλλαγή πληροφοριών υπό τους κανόνες αυτούς».

Ε) «Σύσταση για τις διοικητικές αποφάσεις: οι χώρες όπου οι διοικητικές αποφάσεις που αφορούν τη συγκεκριμένη θέση ενός φορολογούμενου μπορεί να εκδοθούν πριν από προγραμματισμένες συναλλαγές, να κοινοποιούν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγούνται, απορρίπτονται ή ανακαλούνται τέτοιες αποφάσεις» (Τσιαμήτρος, 2016).

ΣΤ) «Σύσταση για τους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης: οι χώρες να παρακολουθούν τις αρχές που τέθηκαν στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ το 1995 για την ενδοομιλική τιμολόγηση και να εφαρμόζουν συγκρατημένα ή καθόλου τους δικούς τους κανόνες που έχουν θεσπίσει σχετικά με το ζήτημα αυτό».

Ζ) «Σύσταση για την πρόσβαση στις τραπεζικές πληροφορίες για φορολογικούς σκοπούς: στα πλαίσια της αντιμετώπισης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, οι χώρες πρέπει να αναθεωρήσουν τους νόμους τους, τους κανονισμούς και τις πρακτικές που παρέχουν πρόσβαση σε τραπεζικές πληροφορίες προκειμένου να μπορούν να εξαιρεθούν τα εμπόδια πρόσβασης σ' αυτές από τις φορολογικές αρχές».

Η δεύτερη κατηγορία «Συστάσεων» αφορά στις φορολογικές συμφωνίες που συνάπτονται μεταξύ των κρατών και περιλαμβάνει αναλυτικά τα εξής:

Α) «Σύσταση για τη εκτενέστερη και αποτελεσματικότερη χρήση των ανταλλαγών πληροφοριών: οι χώρες πρέπει να θεσπίζουν προγράμματα για να εντείνουν την ανταλλαγή σχετικών πληροφοριών αναφορικά με συναλλαγές σε φορολογικούς παραδείσους και προνομιακά φορολογικά καθεστώτα που συνιστούν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό».

Β) «Σύσταση για το δικαίωμα σε συμβατικά οφέλη: οι χώρες να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να συμπεριλάβουν στις φορολογικές συμβάσεις τους προβλέψεις που στόχο έχουν να περιορίσουν το δικαίωμα σε συμβατικά οφέλη για οντότητες και εισοδήματα που εμπλέκονται σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και να αναλογισθούν πώς οι υπάρχουσες προβλέψεις των φορολογικών συμβάσεών τους μπορούν να εφαρμοστούν για τον ίδιο σκοπό. Επιπλέον, να τροποποιηθεί η Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση για να συμπεριλάβει τέτοιες προβλέψεις ή διευκρινίσεις».

Γ) «Σύσταση για τη διευκρίνιση της κατάστασης των εγχώριων αντι-

καταχρηστικών κανόνων και δογμάτων στις φορολογικές συμβάσεις: να δοθούν διευκρινίσεις από το Σχολιασμό της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης για να εξαιρεθεί κάθε αβεβαιότητα ή ασάφεια σχετικά με τη συμβατότητα των εγχώριων αντι- καταχρηστικών μέτρων με την Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση»

Δ) «Σύσταση για μια λίστα συγκεκριμένων προβλέψεων αποκλεισμού που υπάρχουν στις συμβάσεις: η Επιτροπή να προετοιμάσει και να διατηρήσει μια λίστα προβλέψεων που χρησιμοποιούνται από τα κράτη για να αποκλείσουν από τα οφέλη των φορολογικών συμβάσεων συγκεκριμένες οντότητες ή τύπους εισοδήματος και να χρησιμοποιηθεί η λίστα αυτή από τα κράτη μέλη σαν σημείο αναφοράς κατά τη διαπραγμάτευση φορολογικών συμβάσεων και σαν μια βάση για συζητήσεις στο Φόρουμ».

Ε) «Σύσταση σχετικά με τις φορολογικές συμβάσεις που συνάπτονται με φορολογικούς παραδείσους: οι χώρες να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να λήξουν τις φορολογικές συμβάσεις τους με φορολογικούς παραδείσους και να μην τις επαναλάβουν στο μέλλον με τέτοια καθεστάτα» .

ΣΤ) «Σύσταση για συντονισμένες διαδικασίες ενδυνάμωσης (κοινοί έλεγχοι, συντονισμένα προγράμματα εκπαίδευσης, κλπ): οι χώρες να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να αναλάβουν συντονισμένα προγράμματα ενδυνάμωσης (όπως ταυτόχρονες εξετάσεις, συγκεκριμένη ανταλλαγή προγραμμάτων πληροφοριών ή συνδυασμένες δραστηριότητες εκπαίδευσης) σχετικά με το εισόδημα ή τους φορολογούμενους που επωφελούνται από επιζήμιες φορολογικές πρακτικές».

Ζ) «Σύσταση για βοήθεια προς ανάκτηση των φορολογικών δικαιωμάτων: οι χώρες να κάνουν μία ανασκόπηση των κανόνων που εφαρμόζουν για την ενίσχυση των φορολογικών δικαιωμάτων άλλων κρατών και η Επιτροπή να κατευθύνει τις εργασίες της προς αυτό το πεδίο με σκοπό να προβλέψει σχετικές διατάξεις που θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν σε φορολογικές συμβάσεις» (Τσιαμήτρος, 2016)

Η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο το οποίο ευδοκimei ιδιαίτερα όταν μια χώρα δε σέβεται τα φορολογικά δικαιώματα των άλλων κρατών, όταν δεν τηρείται η αμοιβαιότητα στις μεταξύ τους σχέσεις ή δεν ακολουθούνται οι σχετικές διαδικαστικές προϋποθέσεις επί ίσοις όροις. Η μεταφορά φορολογητέας ύλης από τη μια χώρα στην άλλη εξουδετερώνει τους κατασταλτικούς μηχανισμούς της πρώτης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, ενώ η έντονη κινητικότητα των κεφαλαίων και

προσώπων επιδεινώνει την κατάσταση. Στα πλαίσια της παγκοσμιοποιημένης κοινότητας στην οποία ζούμε, η αναθεώρηση των παραδοσιακών μεθόδων για την αλληλοβοήθεια των κρατών σε επίπεδο συλλογής φόρων, καθίσταται αναγκαία, με τη συνδρομή και των ανάλογων πορισμάτων της Επιτροπής. (Τσιαμήτρος, 2016).

Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή

Με τον όρο «ενδοομιλική τιμολόγηση» (transfer pricing) περιγράφεται γενικά ο προσδιορισμός του τιμήματος των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε εθνικό και διασυνοριακό επίπεδο. Ειδικότερα, ως «τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής» (transfer price) έχει ορισθεί «το ποσό που χρεώνεται από ένα τμήμα ενός οργανισμού για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που παρέχει σε ένα άλλο τμήμα του ίδιου οργανισμού».

Η “ενδοομιλική τιμολόγηση” είναι μία ουδέτερη οικονομική έννοια που δε συνδέεται κατ’ ανάγκη με την παράβαση κάποιου φορολογικού κανόνα. Ωστόσο, έχει χρησιμοποιηθεί στα πλαίσια του φορολογικού σχεδιασμού (tax planning), με σκοπό τη μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, για τις συναλλακτικές σχέσεις που αναπτύσσονται στους κόλπους του. Κατά την ανάλυση της προβληματικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης, χρησιμοποιείται άλλοτε η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων άλλοτε η έννοια του ομίλου επιχειρήσεων.

Η πρώτη παραπέμπει σε μια ιδιαίτερη σχέση μεταξύ επιχειρήσεων που διαθέτουν αυτοτελή νομική υπόσταση και είναι δυνατό να αναπτυχθεί κυριαρχική επιρροή από τη μία επιχείρηση στην άλλη. Η δεύτερη αναφέρεται σε ένα ευρύτερο σύνολο επιχειρήσεων, χαρακτηριστικά του οποίου είναι η οικονομική και διοικητική ενότητα, καθώς και ο κεντρικός έλεγχος. Παρότι υπάρχει εννοιολογική διαφορά μεταξύ τους, καθώς στην περίπτωση του ομίλου πρέπει να ασκείται εν τοις πράγμασι επιρροή, ενώ στην περίπτωση της σύνδεσης αρκεί η σχετική δυνατότητα άσκησης επιρροής, έχει καθιερωθεί να χρησιμοποιούνται συχνά αυτοί οι όροι ως ταυτόσημοι. Στα πλαίσια ενός ομίλου επιχειρήσεων ή μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, υπάρχει οκίνδυνος να μεθοδευτούν οι σχετικές συναλλαγές με σκοπό τη μεταφορά κερδών από τη μία επιχείρηση που βρίσκεται σε ένα κράτος σε άλλη επιχείρηση που βρίσκεται σε διαφορετικό κράτος. Η πρακτική αυτή υιοθετείται για να αποφευχθεί η υψηλή

φορολογία που επιβάλλει το κράτος, όπου προκύπτουν τα φορολογητέα κέρδη και να μεταφερθούν στο άλλο κράτος, όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι πιο χαμηλοί.

Προκειμένου να αντιμετωπισθεί η φοροαποφυγή αυτή, έχουν θεσπισθεί νομοθετικοί κανόνες σχετικά με την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών (transfer pricing) στους κόλπους ενός ομίλου. Απώτερος σκοπός της πρόθεσης του εθνικού νομοθέτη είναι να διασφαλίσει τη φορολογική βάση του κράτους του.

Ειδικότερα, η ιδιαιτερότητα που χαρακτηρίζει τις ενδοομιλικές συναλλαγές συνίσταται στο γεγονός ότι είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια το ύψος του εισοδήματος που συγκεντρώνεται και των εξόδων τα οποία έχει δικαίωμα να εκπέσει μια θυγατρική επιχείρηση ή μία συνδεδεμένη επιχείρηση αλλοδαπής εταιρίας ή μία μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας στη χώρα εγκατάστασής της.

Οι συναλλακτικές σχέσεις στους κόλπους ενός ομίλου, καθορίζονται και από άλλους υποκειμενικούς παράγοντες, πέρα από τις συνθήκες της αγοράς, σε αντίθεση με τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, οι τιμές των οποίων προσδιορίζονται από την προσφορά και τη ζήτηση. Οι υποκειμενικοί παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση, συνήθως αφορούν στο σχεδιασμό της εμπορικής τους δραστηριότητας σε επίπεδο ομίλου (π.χ. στρατηγικός σχεδιασμός επέκτασης στα πλαίσια ομίλου εταιριών, έμμεση χρηματοδότηση μητρικών από θυγατρικές εταιρίες κλπ), στην προσπάθειά τους να μειώσουν την ολική φορολογική επιβάρυνση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους (π.χ. μετατόπιση κερδών σε θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε φορολογικούς παραδείσους, μείωση δασμολογικών επιβαρύνσεων κλπ), σε εξωγενείς παράγοντες (π.χ. ύπαρξη νομοθεσίας διατίμησης για κάποιο κράτος κλπ) . Το πρόβλημα καθίσταται ακόμα πιο έντονο σε επίπεδο διασυνοριακών συναλλαγών, όπου παρεμβάλλονται διαφορετικές φορολογικές εξουσίες. (Σταματίου, 2015).

Με βάση τα παραπάνω, γίνεται σαφές ότι σε επίπεδο ομίλου υπάρχει δυνατότητα να προσδιοριστεί η τιμή των εσωτερικών συναλλαγών με βάση κριτήρια που θα θέσει ο ίδιος ο όμιλος. Αυτή η πρακτική συνεπάγεται αφενός, τη διατήρηση των συνολικών κερδών του ομίλου σε σταθερό επίπεδο, και αφετέρου την αυξομείωση της τιμής της ενδοομιλικής πώλησης, αξιοποιώντας τις διαφορές που υπάρχουν στις εμπλεκόμενες φορολογικές έννομες τάξεις, ούτως ώστε να επιτευχθεί η χαμηλότερη

δυνατή φορολογία. Το γεγονός αυτό επηρεάζει αναπόφευκτα τη φορολογική επιβάρυνση που έχει κάθε επιχείρηση και κατ' επέκταση τα φορολογικά έσοδα που συγκεντρώνει το εμπλεκόμενο κράτος. Κρίσιμοι παράγοντες για την προσφορότερη αυξομείωση της τιμής της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι τόσο η ατομική κατάσταση της κάθε επιχείρησης όσο και ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής .

Η παραπάνω πρακτική φοροαποφυγής στο επίπεδο των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να εφαρμοστεί και στο εσωτερικό της ίδιας έννομης τάξης (μεταφορά κερδών σε εταιρίες του ομίλου που παρουσιάζουν ζημίες ή σε εταιρίες με νομική μορφή που τυγχάνει ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης). Ωστόσο, είναι δυσκολότερο να εφαρμοστεί με επιτυχία η ως άνω μεθόδευση, καθώς συνήθως υπάρχουν λιγότερες νομοθετικές αντινομίες σε μία έννομη τάξη, από τις οποίες να μπορέσει να επωφεληθεί ο εκάστοτε όμιλος, ενώ ακόμα και αυτές που υπάρχουν ανακαλύπτονται ευχερέστερα μέσω των περισσότερων φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται σεμιά χώρα.

Το φαινόμενο της φοροαποφυγής μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης παρουσιάζει ιδιαίτερη έκταση και μεγαλύτερα προβλήματα σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης και διεθνών οικονομικών συνεργασιών. Για το λόγο αυτό, έχει ενδιαφέρον να εξεταστεί η αντιμετώπιση του συγκεκριμένου ζητήματος σε επίπεδο ευρωπαϊκό και διεθνές. Σε κάθε περίπτωση, οι εθνικές νομοθεσίες συχνά υιοθετούν παρόμοιες ρυθμίσεις με τις ευρωπαϊκές και διεθνείς διατάξεις. (Σταματίου, 2015).

Η Ευρωπαϊκή αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης

Βασική επιδίωξη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ήταν η δημιουργία μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς που θα επέτρεπε την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, κεφαλαίων. Θεμελιώδους σημασίας για τη σωστή λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς ήταν αφενός, η απρόσκοπτη συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων των διαφόρων κρατών-μελών, και αφετέρου, η πρόληψη καταχρηστικών πρακτικών και αδικαιολόγητων συναλλακτικών διαφοροποιήσεων, ικανών να νοθεύσουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό, στα πλαίσια της Κοινότητας.

Ιδιαίτερος κίνδυνος στρέβλωσης της αγοράς παρουσιαζόταν κατά τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που ήταν εγκαταστημένες σε διαφορετικά κράτη, καθώς, μεταξύ άλλων, με διάφορες τακτικές ήταν δυνατό μέσω των υποτιμολογήσεων ή υπερτιμολογήσεων, στα πλαίσια των συναλλαγών αυτών, να αποφύγουν οι επιχειρήσεις αυτές τη φορολογία που έπρεπε κανονικά να τους επιβληθεί (Σταματίου, 2015).

Το ζήτημα αυτό δεν μπορούσε να αντιμετωπισθεί με τα μέσα της εποχής, καθώς οι φορολογικές συμβάσεις που συνάπτονταν μεταξύ των κρατών-μελών ήταν ελλιπείς, ενώ δεν υπήρχε νομοθετική πρόνοια για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προέκυπταν κατά τη διόρθωση των ενδοομικών τιμολογήσεων.

Στα πλαίσια του Συμβουλίου της 23-07-1990, ελήφθησαν τα αναγκαία μέτρα για τη διευθέτηση, μεταξύ άλλων, και των ως άνω ζητημάτων, μέσω της σύναψης της «*Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων*» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση).

Βασική επιδίωξη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ήταν η δημιουργία μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς που θα επέτρεπε την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, κεφαλαίων. Θεμελιώδους σημασίας για τη σωστή λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς ήταν αφενός, η απρόσκοπτη συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων των διαφόρων κρατών-μελών, και αφετέρου, η πρόληψη καταχρηστικών πρακτικών και αδικαιολόγητων συναλλακτικών διαφοροποιήσεων, ικανών να νοθεύσουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό, στα πλαίσια της Κοινότητας.

Ωστόσο, κατά τη δεδομένη περίπτωση, δεν υιοθετήθηκε η πρόταση για τη θέσπιση Οδηγίας που θα συνέβαλλε στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στα πλαίσια των ενδοομικών συναλλαγών, λόγω ασυμφωνίας, κατά κύριο λόγο, ως προς τη νομική μορφή και την αντίστοιχη νομική βάση της απαιτούμενης ρύθμισης.

Το ζήτημα ετέθη εκ νέου το 1990, όταν αποφασίστηκε η λήψη κοινοτικών μέτρων για την επίτευξη εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. Αναφορικά με τη διαιτητική επίλυση των διαφορών που θα προέκυπταν από τις ενδοομικές τιμολογήσεις, το Συμβούλιο εγκατέλειψε την πρόταση της Επιτροπής για την έκδοση σχετικής Οδηγίας, αλλά συνήψε μια πολυμερή διεθνή συνθήκη.

Για να τεθεί σε ισχύ η Σύμβαση αυτή, έπρεπε να κυρωθεί από τα εθνικά

κοινοβούλια των κρατών μελών, διαδικασία που ολοκληρώθηκε μετά από τέσσερα χρόνια και τελικά η Σύμβαση τέθηκε σε ισχύ στις 1-1-1995¹⁸⁶.

Η Ελλάδα κύρωσε τη Σύμβαση με το ν.2216/1994. Η Σύμβαση αυτή τροποποιήθηκε με το Πρωτόκολλο Παράτασης της 25-5- 1999¹⁸⁷, ως προς το άρθρο 20 αυτής, και καθιερώθηκε η αυτόματη παράταση της ισχύος της κάθε πενταετία, με την επιφύλαξη της αντίθεσης κάποιου συμβαλλόμενου κράτους τοαργότερο έξι μήνες πριν την παρέλευση της πενταετίας.

Επιπλέον, στις 20-06-2006 το Συμβούλιο υιοθέτησε έναν Κώδικα Δεοντολογίας, που θα συνέβαλε στην αποτελεσματική και εναρμονισμένη εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας.

Μία από τις βασικές συνέπειες της ιδιαίτερης νομικής μορφής της Σύμβασης Διαιτησίας είναι, σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, η υπαγωγή της στο δικαστικό έλεγχο του εκάστοτε εθνικού δικαστηρίου, και όχι του τότε Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, καίτοι θεωρείται ευρύτερο κοινοτικό δίκαιο . Το γεγονός αυτό δημιουργεί νομική αβεβαιότητα και ασάφεια ως προς την ερμηνευτική προσέγγιση των διατάξεων της Σύμβασης. Για το λόγο αυτό, ως ερμηνευτικά εργαλεία έχουν επιστρατευθεί: οι φορολογικές συμβάσεις μεταξύ των κρατών μελών, το εθνικό δίκαιο, το άρθρο 31 της Σύμβασης της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών¹⁹⁵, ο Σχολιασμός της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρα 9 και 7), οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και ο Κώδικας Δεοντολογίας για την εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας. (Σταματίου, 2015)

Κρίσιμο είναι, περαιτέρω, και το ζήτημα της εφαρμοστέας διάταξης σε περίπτωση σύγκρουσης των ρυθμίσεων της Σύμβασης Διαιτησίας και των νομικών πράξεων του εθνικού και του κοινοτικού δικαίου. Η κοινοτική έννομη τάξη επιφυλάσσει για τον εαυτό της την αρχή της υπεροχής έναντι της εσωτερικής νομοθεσίας των κρατών μελών. Η υπεροχή αυτή του κοινοτικού δικαίου αντιτάσσεται και στις διεθνείς συμβάσεις που υπογράφουν τα κράτη μέλη, όπως εν προκειμένω η Σύμβαση Διαιτησίας.

Σε περίπτωση σύγκρουσης λοιπόν, οι κοινοτικές διατάξεις υπερισχύουν των ρυθμίσεων της Σύμβασης Διαιτησίας. Αναφορικά με το εθνικό δίκαιο του κάθε κράτους μέλους, η ιεραρχική τοποθέτηση της Σύμβασης Διαιτησίας εξαρτάται από τη νομική ισχύ που αναγνωρίζει το εκάστοτε σύνταγμα στους διεθνείς κανόνες δικαίου.

Στην Ελλάδα, το άρθρο 28 παρ.1 εδ. α του Συντάγματος επιφυλάσσει ιδιαίτερη αντιμετώπιση στις διεθνείς συνθήκες που κυρώνονται με νόμο και ορίζει ότι μετά την κύρωσή τους με νόμο συνιστούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού δικαίου.

Η ιδιαιτερότητα της θέσης τους στο εθνικό νομοθετικό οικοδόμημα έγκειται στο γεγονός ότι υπερισχύουν κάθε άλλης αντίθετης διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης της διοίκησης. Εξακολουθούν, ωστόσο, να υποχωρούν έναντι διαφορετικών συνταγματικών ρυθμίσεων. Ως εκ τούτου, η Σύμβαση Διαιτησίας τοποθετείται ιεραρχικά στην ελληνική έννομη τάξη, κάτω από το Σύνταγμα και πάνω από τους τυπικούς νόμους και τις κανονιστικές πράξεις της διοίκησης. Τέλος, σε σχέση με τις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η Σύμβαση Διαιτησίας υπερισχύει έναντι αυτών ως ειδικότερη. (Σταματίου, 2015)

Η αντιμετώπιση των off shore στην ελληνική νομοθεσία με βάση τις διατάξεις του Ο.Ο.Σ.Α

Στην Ελλάδα ο νόμος 3091/2002 στα άρθρα 15, 16, 17 και 18 περιέγραψε για πρώτη φορά την φορολογική υποχρέωση των εξωχώριων εταιριών που κατέχουν ακίνητα στην χώρα μας, προσδιορίζοντας τον τρόπο, την διαδικασία και τις εξαιρέσεις που προβλέπονται, προκειμένου να εμφανιστούν οι πραγματικοί ιδιοκτήτες των ακινήτων αυτών.

Στην συνέχεια με τον νόμο 3842/2010 στα άρθρα 57 και 58 αντίστοιχα, επήλθαν τροποποιήσεις και μεταβολές στα άρθρα 15 και 18 του ν.3091/2002, με σκοπό την μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των ακινήτων αυτών, που παρέμεναν σε εξωχώριες εταιρίες και δεν εμφανίζονταν τα φυσικά πρόσωπα, ως πραγματικοί ιδιοκτήτες.

Συνδυαστικά ο ν. 3842/2010 στο άρθρο 78 εισήγαγε δύο νέα άρθρα στον ν. 2238/1994, το 51Α και 51Β. Στο μεν 51Α διευκρινίζετε ο τρόπος με τον οποίο καθορίζονται από τον ΟΟΣΑ τα μη συνεργαζόμενα κράτη την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, στο δε 51Β ορίζεται ότι δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες οι προερχόμενες από εξωχώριες εταιρίες.

Τέλος για την παραπάνω διαδικασία λαμβάνονται υπόψη το άρθρο 10 του ν.

2961/2001 (ορίζει την αγοραία, την αντικειμενική και την μικτή αξία ανά περίπτωση ακινήτου) καθώς και ο ν. 1587/1950 (σχετικός με τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων). Παρακάτω θα παρουσιάσουμε τους παραπάνω νόμους οι οποίοι στην εφαρμογή τους προσπάθησαν να καλύψουν το σχετικό φορολογικό κενό που παρουσίαζε η ολοένα και συχνότερη ακολουθούμενη διαδικασία φοροαποφυγής , μέσω της κτήσης ακινήτων από εξωχώριες εταιρίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μία εξωχώρια επιχείρηση, μέσω των πλεονεκτημάτων που προσφέρει, μπορεί να αποτελέσει, με ελάχιστο κόστος αλλά και χρόνο ίδρυσης (μέσα σε 24 ώρες) και εξασφαλίζοντας πλήρη ανωνυμία εάν το επιθυμούν για τους μετόχους, το ιδανικό όχημα μέσω του οποίου επιτυγχάνεται απαλλαγή από οποιαδήποτε υποχρέωση δημοσιοποίησης οικονομικών καταστάσεων, βιβλίων και στοιχείων αλλά και να προσφέρει λειτουργία με τεράστια φορολογικά πλεονεκτήματα.

Όπως προκύπτει ιστορικά αρχικά, οι εξωχώριες επιχειρήσεις χρησιμοποιήθηκαν από ιδιώτες και κάποιες φορές από κρατικούς φορείς για την άσκηση της τραπεζικής πολιτικής τους, πολύ σύντομα όμως ρόλος αυτός επεκτάθηκε σε περαιτέρω παράνομες δραστηριότητες δημιουργώντας έντονες αντιδράσεις για την ανεξέλεγκτη δράση τους και υπερκαλύπτοντας πάντοτε τα πλεονεκτήματα των επιχειρήσεων αυτών.

Αξίζει να τονιστεί πως υπάρχει μια σταθερά ανοδική ζήτηση για υπηρεσίες offshore που επιτυγχάνεται χάρη στη χρήση των ψηφιακών δικτύων: η διαφήμιση και η έκταση των προσφερόμενων υπηρεσιών μέσω του διαδικτύου έχουν κάνει εύκολη και προσιτή τη χρήση των υπηρεσιών τους.

Οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τις offshore αγορές δεν περιορίζονται στα φορολογικά κίνητρα και στη μυστικότητα των επενδύτων. Εκτείνονται σε μια ευρεία σειρά υπηρεσιών που έχει ως στόχο τη χαμηλού κόστους και εύκολη - χωρίς περιττούς περιορισμούς - διεξαγωγή εξειδικευμένων επιχειρηματικών εργασιών διαφόρων επιχειρήσεων.

Το εύρος των παρεχόμενων υπηρεσιών καταρρίπτει έναν ακόμη μύθο: αυτόν που θέλει τους φορολογικούς παράδεισους να στηρίζουν το συγκριτικό τους πλεονέκτημα μόνο στη φορολογική τους πολιτική. Ο τομέας της ανωνυμίας παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς δεν περιορίζεται μόνο σε πολιτικές, όπως η προστασία της ταυτότητας των ιδιοκτητών νομικών προσώπων. Εκτείνεται σε υπηρεσίες όπως η έκδοση πιστοποιητικών ταυτότητας που αντικαθιστούν την πραγματική ταυτότητα του συναλλασσομένου. Στα πιστοποιητικά αυτά περιλαμβάνονται άδειες οδήγησης αναγνωρισμένες από παγκόσμιο οργανισμό

πιστοποίησης ή πιστοποιητικά επαγγελματικής και γνωστικής κατάρτισης. Στις περισσότερες χώρες αυτά θεωρούνται παράνομα βέβαια, ωστόσο παίζουν τον ρόλο βοηθητικών πιστοποιητικών που προστατεύουν την πραγματική ταυτότητα του ατόμου, τουλάχιστον για περιορισμένες συναλλαγές που έχουν ως αφετηρία το χρηματοπιστωτικό σύστημα των περιοχών αυτών.

Αξιοσημείωτο όμως είναι, το γεγονός πως ότι οι υπηρεσίες δεν απευθύνονται αποκλειστικά σε μεγάλους επενδυτές, αλλά και σε άτομα με περιορισμένα σχετικά κεφάλαια που επιθυμούν να αντισταθμίσουν απώλειες σε απαξιωμένα χρηματοοικονομικά προϊόντα χαρών υψηλής φορολόγησης ή να μεταφέρουν τα χρήματά τους σε αγορές χαμηλότερου κόστους, αποφεύγοντας υπέρογκες φορολογικές επιβαρύνσεις απόδοσης και εισοδήματος.

Τα τελευταία χρόνια η πολιτική των ανεπτυγμένων οικονομιών έναντι των ανταγωνιστικών υπεράκτιων αγορών υπήρξε σε γενικές γραμμές σταθερή: δυσφήμιση των υπηρεσιών τους σε βαθμό τέτοιο ώστε οι «φορολογικοί παράδεισοι» να θεωρούνται «τράπεζες» παράνομων κεφαλαίων.

Ωστόσο, ενώ η παγκόσμια κοινότητα επιστρατεύει πολιτικές marketing για να μετατρέψει τη λέξη «off-shore» σε συνώνυμο του οργανωμένου οικονομικού εγκλήματος, ο ΟΟΣΑ ανακοινώνει επίσημα ότι οι «φορολογικοί παράδεισοι» είναι λιγότερο παράνομοι από όσο σήμερα πιστεύεται. Μάλιστα επισημαίνει ότι δεν πρέπει να συγχέεται το οικονομικό έγκλημα με τις off-shore αγορές, καθώς αυτό ενυπάρχει σε όλες τις παγκόσμιες οικονομικές αγορές.

Στο πλαίσιο αυτό, η Ευρωπαϊκή Ένωση αδυνατεί να προσφύγει στη λήψη ουσιαστικών μέτρων, δεδομένου ότι οι σημαντικότερες χρηματοοικονομικές αγορές εντός της Γηραιάς Ηπείρου είναι επί της ουσίας φορολογικοί παράδεισοι ή προσφέρουν υπό περιπτώσεις φορολογικά κίνητρα. Επομένως η παγκόσμια κοινότητα φαίνεται ότι, προς το παρόν τουλάχιστον, βρήκε ένα σημείο πολιτικής ισορροπίας, αποδεχόμενη τη συνύπαρξή της με τις αμφισβητούμενες υπεράκτιες αγορές σε πολιτικό πάντα επίπεδο, δεδομένου ότι στο επιχειρηματικό περιβάλλον ήταν πάντα αποδεκτές.

Καταλήγοντας, οι υπεράκτιες αγορές διατηρούν τα συγκριτικά τους πλεονεκτήματα με την ανοχή των οικονομιών υψηλής φορολόγησης - που αδυνατούν να συντονιστούν - και με αντάλλαγμα τη μερική και υπό περιπτώσεις διαφάνεια των συναλλαγών η οποία σε πρώτη φάση πλήττει ιδιώτες με περιορισμένες off-shore

επενδύσεις, για παράδειγμα σε εταιρείες - “οχήματα” ή σε αμοιβαία κεφάλαια όπου γίνεται πλέον απαιτητή η διαφάνεια ως προς την ταυτότητα του επωφελούμενου των επενδύσεων αυτών.

Στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως ένα σημαντικό μειονέκτημα των εξωχώριων επιχειρήσεων είναι τα περιθώρια που επιτρέπει η λειτουργία της για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες(ξέπλυμα χρήματος).

Τέλος, το μεγαλύτερο πρόβλημα που θεωρούμε ότι δημιουργεί τουλάχιστον στην Ελλάδα το φαινόμενο των υπεράκτιων εταιρειών είναι αυτό της υπερτιμολόγησης κατά την αγορά προϊόντων και πρώτων υλών, γνωστό ως «transfer pricing». Τα τελευταία χρόνια όλο και περισσότερα αγαθά εισάγονται στην Ελλάδα από χώρες χαμηλού κόστους και κυρίως από την Κίνα. Ένα μεγάλο ποσοστό της οικονομικής κρίσης, που έχουμε αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα οφείλεται στις υπεράκτιες εταιρίες που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση της χώρας μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

TAXHEAVEN (2010). “Υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών, καθώς και παροχής και λήψης υπηρεσιών, για συναλλαγές που αφορούν τον προηγούμενο μήνα”, Ανακτήθηκε στις 20/04//2121 από το <https://www.taxheaven.gr/calendar/event/5668>

TAXHEAVEN (2018). “Οι Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας - Τα μη συνεργαζόμενα κράτη κ.ά.”. Ανακτήθηκε στις 20/04//2121 από το <https://www.taxheaven.gr/news/39887/oi-dimereis-symbaseis-apofygghs-diplhs-forologias-ta-mh-synergazomena-krath-ka>

Αγγελόπουλος Π. (2004). Τράπεζες και Χρηματοπιστωτικό Σύστημα. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Αντωνόπουλος Δ. και Κατούδης Η. (2004). Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων Αθήνα: Ιδιωτική έκδοση.

Αντωνόπουλου Δ. – Κατούδη Η., (2004). Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων, Αθήνα, Εκδόσεις Σάκουλας.

Αριστείδου Γ.Χ., (χ.χ.). «Υπεράκτιες εταιρείες». Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <http://www.polignosi.com/cgi-bin/hweb?-A=10662&-V=limmata>

Γκίνογλου, Δ., (2004) Φορολογική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Ανικούλα.

Δαλιάνης, Γ., (2018). «Οι φορολογικοί παράδεισοι (offshore, Κύπρος, Βουλγαρία) σε ασφυκτικό κλοιό», Ανακτήθηκε στις 20/04//2121 από το <https://www.capital.gr/arthra/3327728/oi-forologikoi-paradeisoi-offshore-kupros-boulgaria-se-asfuktiko-kloiio>

Δημητρίου, Δ., (2014). «Υπεράκτιες (Offshore) Εταιρείες Και Φορολογία Ανακτήθηκε στις 07/05/2121 από <https://taxcoach.gr/>

Δουβής, Π., (2010). Offshore δραστηριότητες. Αναθεωρημένη Έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Pressline.

Δουβής, Π.,(2008). Offshore δραστηριότητες, Αθηνά : Εκδόσεις Pressline.

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2020). «Έλεγχος αριθμού ΦΠΑ (VIES)», Ανακτήθηκε

στις 07/05/2121 από https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_el.htm

Καραγιώργος, Θ., (2007). «Η μετάλλαξη των Offshore εταιριών σε εταιρίες αντιπροσώπευσης και εταιρίες διεθνών δραστηριοτήτων», Περιοδικό Φοροτεχνική και Θρακική Προσέγγιση, Ιούλιος– Αύγουστος.

Μακριδου, Σ., (2016). «Εισαγωγή στην έννοια των Offshore Εταιριών», Ανακτήθηκε στις 07/05/2121 από <http://ektos-ylhs.blogspot.com/2016/04/offshore.html>

Μπεζαντάκος Α., (2014). “Offshore εταιρίες, νομικές οντότητες και σχηματικά παραδείγματα απεικόνισης των δραστηριοτήτων τους στην ελληνική οικονομία”. Έκδοση από το Υπουργείο Οικονομικών - Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <https://www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=23742&cat=12>

Παμπούκης Π. Χ. (2001). «Οι υπεράκτιες (off-shore) εταιρίες στο ιδιωτικό Διεθνές δίκαιο». ΔΕΕ (Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών), τεύχος 10, Οκτώβριος, Αθήνα.

Παμπούκης, Π. Χ., (2010). Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Πολίτης Ε., (2018). «Offshore εταιρείες ως μέσο φοροαποφυγής». Διπλωματική εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Σαλάτα Π., (2017). Επενδύσεις στην Κύπρο πλεονεκτήματα και διαδικασίες Έκδοση Γραφείο Προέδρου Βουλής των Αντιπροσώπων, Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <http://www.parliament.cy/images/media/assetfile/GreekInvest.pdf>

Σειμένης Ο., (2013). «Η offshore εταιρεία και τα μυστικά της», διαθέσιμο στο Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <http://www.a-law.gr/pdf/offshore.pdf>

Σειμένης, Ο., και Γεράγγελου, Α., (2018). «Οι Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Δ.Σ.Α.Δ.Φ.)» Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <https://www.taxheaven.gr/news/39887/oi-dimereis-symbaseis-apofygghs-diplhs-forologias-ta-mh-synergazomena-krath-ka>

Σταματίου, Γ., (2015). «Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσω της επέκτασης της χρήσης ηλεκτρονικών συναλλαγών του Γ. Σταματίου, Αντιπροέδρου Δ.Σ. της Σ.Ο.Α. Α.Ε.». Tax Forum του Ελληνοαμερικάνικου Εμπορικού

Επιμελητηρίου, Ανακτήθηκε στις 20/04//2121 από

<https://www.taxheaven.gr/circulars/22254/arora-h-pataxh-ths-forodiafyghs-kai-ths-foroapofyghs-mesw-ths-epektashs-ths-xrhshs-hlektronikwn-synallagwn-toy-g-stamatiou-antiproedroy-d-s-ths-s-o-l-a-e>

Στεφανίδης Μ., (2016). “Εταιρείες offshore: Το δημιούργημα μιας φορολογικής αποτυχίας”, Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <https://iΤσιαμήτρος/>

Στεφάνου, Κ. και Ασημακοπούλου, Ε., (2006). Η φορολογία των εταιριών στο νέο διεθνές και ευρωπαϊκό περιβάλλον. Αθήνα: Εκδόσεις Σακκούλα.

ΤοΒημα (2008). «Πώς θα γίνετε... φοροφυγάς», Δημοσιεύτηκε 24 Νοεμβρίου 2008, Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <https://www.tovima.gr/2008/11/24/archive/pws-tha-ginete-forofygas-2/>

Τσιλιάκου Μ., (2016). «Εταιρεία σε Κύπρο, Βουλγαρία, Αγγλία; Ναι μεν, αλλά...», Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από το <https://www.capital.gr/me-aporpsi/3106739/etaireia-se-kupro-boulgaria-agglia-nai-men-alla>

Τσιρίδης Π (2009) Ο νέος νομός για το ξέπλυμα χρήματος Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Φωτόπουλος, Ι., & Φωτόπουλος, Γ., (2001). “Υπεράκτιες Εταιρίες”. Περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ.

Ξένη βιβλιογραφία

Abbot J. & Hampton M. (1999) Offshore finance centers and tax heavens. Hampshire: Purdue University Press.

Ammin, V., (1998). Offshore lending and financing. Manchester: GreshamBooks

Barber H. (2007) Tax heavens today : The benefits and pitfalls of banking and investing offshore , New Jersey : Εκδόσεις John Riley and sons Inc.

Hadnum L. (2013). Tax planning with offshore companies and trust. Butschwil: WRP tax publishing.

Neal T. (1998) The offshore advantage : Privacy , Asset protection ,offshore banking and investing , Portland : Εκδόσεις MasterMedia Publishing Corp.

Robinson, J., (2003). The Sink: Crime, Terror and Dirty Money in the offshore

World. Toronto: McClelland & Stewart.

Saxson N. (2011). Treasure islands. New York :Apress

Sneider J. (2001) The complete guide to offshore money heavens. Beverly Hills: WFI Corp.

Robinson J., (2003). The Sink: Crime, Terror and Dirty Money in the offshore World. Toronto: McClelland & Stewart, pages.101-118.

Νομολογίες

Νόμος 3091/2002, (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002). «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις. [Ειδικός φόρος επί των ακινήτων]», Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από <https://www.taxheaven.gr/law/3091/2002>

Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013). «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από <https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013>

Νόμος 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000). «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από <https://www.taxheaven.gr/law/2859/2000>

ΠΟΛ.1114/2017 «Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)» Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από <https://www.taxheaven.gr/circulars/26692/pol-1114-2017>

ΠΟΛ.1173/2017 «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017» Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 από <https://www.taxheaven.gr/circulars/27494/pol-1173-2017>

ΠΟΛ.1127/25.9.2009 «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο 047 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ4/TAXIS). Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο 052 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009,

Φ5/TAXIS). Υποχρεωτική υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet)». Ανακτήθηκε στις 03/05/2121 <https://www.taxheaven.gr/circulars/10521/pol-1127-25-9-2009>

Διαδίκτυο-Ιστοσελίδες

<https://www.taxisland.gr/endokoinotikes-sunallages>, Οικονομικός σύμβουλος,
Ενημέρωση στις Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές

<https://iΤσιαμήτρος> Φορολογικοί παράδεισοι. Ο λόγος της εκρηκτικής
ανάπτυξης των πολυεθνικών

www.voria.gr Οικονομική e-φημερίδα της Βόρειας Ελλάδας

www.Capital.gr Οικονομική e-φημερίδα

www.Lawnet.gr Ηλεκτρονική πύλη νομικού περιεχομένου

www.naftemporiki.gr Ηλεκτρονική πύλη οικονομικού περιεχομένου

www.wikipedia.org Εκπαιδευτική Πύλη Ενημέρωσης

www.tovima.gr Ηλεκτρονική εφημερίδα

Παράρτημα Ι Νομοθεσία

Ν.1587/1950 (ΦΕΚ Α 294) Περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων Άρθρο 1 παρ. 1 έως 4

Άρθρον 1

1. Εφ'εκάστης εξ'επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών.

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτο.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αύτη γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω ορώ της εξωνήσεως,

β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος,

γ) κατά την διάλυσιν ομορύθμου ή ετερορύθμου εταιρείας μεταβίβασης της ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής,

δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου,

ε) η απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημόσιαν ωφέλειαν

στ) η εναλλαγή προικός έχουσης αντικείμενον ακινήτου ή πραγματικόν δικαίωμα επί ακινήτου ή πλοίου και

ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυριών των.

η) Η σύστασις, απόσβεσις ή η μεταβίβασις μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας από τις προβλεπόμενες από τα άρθρα 118 επ. του Αστικού Κώδικα.

4. Ως μεταβίβασις λογίζονται:

α) η περαιτέρω, πλην της πρώτης, μεταβίβασις του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης και β) η παραχώρησις του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσεως επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου.

Άρθρο 8 παρ. 1, 2 & 3

Άρθρον 8

1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει.

2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενων τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραϊαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραϊαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως. Εξαιρετικώς, οσάκις συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας δύναται να πραγματοποιηθή, τη εγκρίσει του εποπτεύοντος Επιθεωρητού, το βραδύτερον εντός 15 ημερών από της υποβολής της δηλώσεως.

3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπάρχουσας διαφοράς μεταξύ αγοραϊας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματική δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ' αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπο ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από της βεβαιώσεως μηνός. Εις την περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυγχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής".

Άρθρο 51Α του ν.2238/1994

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ΄

ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΕΤΑΙ ΜΕ
ΚΡΑΤΗ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ
ΤΟΜΕΑ Ή ΜΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Άρθρο 78

1. Πριν το Μέρος Τρίτο και το άρθρο 52 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) προστίθεται Κεφάλαιο Ζ΄ και άρθρα 51Α και 51Β, ως εξής:
«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄

ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΡΟΣ ΦΥΣΙΚΑ Ή ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ Ή ΝΟΜΙΚΕΣ
ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΡΑΤΩΝ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ Ή

ΚΡΑΤΩΝ ΜΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

Άρθρο 51Α

Ορισμοί

1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών.

3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή Οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής δεν είναι κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010:

α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και τα οποία μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010:

Άρθρο 51Α του ν.2238/1994

α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και

β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που:

αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,

ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των Πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Μερών.

6) Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευσή του.

7) Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγματι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.

Άρθρο 51B του ν.2238/1994

Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων

κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

1) Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκκρίνουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους.

Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου.

2) Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

3) Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές δαπάνες οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία αν συναλασσόταν απευθείας θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων.

2) Τα δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται.

3) Στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ι της παραγράφου 1 του άρθρου 31 αντί

των λέξεων: «με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού» τίθενται οι λέξεις: «με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 51B του παρόντος Κώδικα».

4) Η παράγραφος 14 του άρθρου 31 καταργείται και οι επόμενες παράγραφοι αναριθμούνται.

5) Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου αυτού αρχίζει από 1.1.2010.

Αρ. 10 ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α'266) Αξία ακινήτων

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75.

Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφόσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέ-ρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

Γ. Μικτό σύστημα

1) Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους

β) ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

2) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

3) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου.

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

6) Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου.

7) Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων της ενότητας αυτής, μπορεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου, να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β' αυτού του άρθρου, και για την αγοραία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80.

8. Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως

και 7 της ενότητας αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

N.3091/2002

ΝΟΜΟΣ 3091/2002(ΦΕΚ330/Α/24.12.02)

Διάστημα Ισχύος Νόμου από 01-01-2002 έως 31-12-2009.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 15

Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

1. Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά,

β) εταιρείες οι οποίες έχουν και άλλα ακαθάριστα έσοδα στην Ελλάδα τα οποία είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

γ) ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν.89/1967 (ΦΕΚ 132/Α΄) όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Α.Ν.378/1968 (ΦΕΚ 82/Α΄), το Ν.27/1975 (ΦΕΚ 77/Α΄), το Ν.814/1978 (ΦΕΚ 144/Α΄) και το Ν.2234/1994 (ΦΕΚ 142/Α΄) και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικός ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Επίσης εταιρείες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές εταιρείες του α.ν.89/1967 όπως ισχύει, αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους,

δ) εταιρείες οι οποίες ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου όπως αυτοί νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Π.Δ.346/1998 (ΦΕΚ 230/Α΄), όπως ισχύει.

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην

Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α) ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν,

β) εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν,

γ) προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν.

4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης

και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

Άρθρο 16(ισχύει ως έχει από 01-01-2002)3 Ευθύνη παρένθετων προσώπων

1. Παρένθετα πρόσωπα ευθύνονται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο. Για τους σκοπούς του νόμου αυτού παρένθετο πρόσωπο είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει με οποιαδήποτε μορφή ή ποσοστό σε νομικό πρόσωπο, της παραγράφου 1 του άρθρου 15, που έχει κυριότητα ή επικαρπία σε ακίνητο ή συμμετέχει σε τρίτο νομικό πρόσωπο που έχει κυριότητα ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητο ή παρεμβάλλεται με οποιονδήποτε τρόπο στη σειρά των συμμετοχών στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου.

2. Αν η κυριότητα ή η επικαρπία σε ακίνητο μετεβιβασθούν, για την καταβολή του επιμεριστικά αναλογούντος οφειλόμενου φόρου, που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο, και των προσαυξήσεων ευθύνεται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο και ο νέος κύριος ή επικαρπωτής.

Άρθρο 17 (ισχύει ως έχει από 01-01-2002) Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου

1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001.

3. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος

είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται από το προηγούμενο εδάφιο.

4. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.2961/2001. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. Η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου θεωρείται अपαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

5. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν.

6. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α'), όπως ισχύουν.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 18

Μεταβατική διάταξη

1. Ειδικά κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου, η δήλωση του άρθρου 17 θα υποβληθεί μέχρι την 20ή Ιουλίου 2003.

2. Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία εταιρειών που υπόκεινται στον ειδικό φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 15 του παρόντος, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του πιο πάνω φόρου μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη

ισχύος του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου υπεραξίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του πιο πάνω ειδικού φόρου, καθώς και από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης, που αναλογεί κατά περίπτωση. Εάν η μεταβίβαση του ακινήτου γίνεται προς φυσικό πρόσωπο το οποίο αποδεικνύει ότι είναι ο πραγματικός κύριος του ακινήτου ή σύζυγος αυτού ή έχει σχέση συγγενείας κατευθείαν γραμμής μέχρι δευτέρου βαθμού με αυτόν, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από την εταιρεία δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία και λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής της διάταξης αυτής.

Διάστημα Ισχύος Νόμου από 01-01-2010 έως σήμερα.

Το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), αντικαθίσταται με τον ν. 3842/10 αρ. 57 (ΦΕΚ 58/Α/23.04.10) ως εξής: «Άρθρο 15 Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφέρουν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.

δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο

της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξάνδρειας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα που πολυχρησιμοποιούν για τον κοινωφελή, πολιτιστικό, θρησκευτικό, εκπαιδευτικό σκοπό, για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης

διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών, καθώς και για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.»

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων και των ταμειυτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων,

ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και «θεσμικοί επενδυτές» που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α', β', γ', τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

Διάστημα Ισχύος Ν.3091/2002 από 01-01-2010 έως σήμερα.

4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους. 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.» 2. Στο άρθρο 17 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ισχύει, προστίθενται μετά την παράγραφο 2 νέες παράγραφοι 3 και 4 ως εξής, και οι παράγραφοι 3, 4, 5, 6 και 7 του ίδιου άρθρου

αναριθμούνται σε 5, 6, 7, 8 και 9 αντίστοιχα: «3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου. 4. Οι συμβολαιογράφοι οι οποίοι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 116 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών και του άρθρου 14 του ν.1521/1950, αποστέλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων με οποιαδήποτε αιτία, οφείλουν, κατά την αποστολή των συμβολαίων στα οποία συμβαλλόμενος είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, να αποστέλλουν δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων αυτών συνοδευόμενο από ειδικό διαβιβαστικό. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία θα διαβιβάζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα αντίγραφα των πιο πάνω συμβολαίων, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Αρ. 18 ν. 3091/2002 όπως τροποποιήθηκε με το αρ.58 ν.3842/10

1. Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο επί των ακινήτων που προβλέπεται στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το προηγούμενο άρθρο, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά πρόσωπα μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από το φόρο υπεραξίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, καθώς και από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης, που αναλογεί κατά περίπτωση.

Εάν το φυσικό πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση του προηγούμενου εδαφίου αποδεικνύει ότι είναι πραγματικός κύριος του ακινήτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από το νομικό πρόσωπο δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία, λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής της διάταξης αυτής και παρατείνεται η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Άρθρο 65 του νόμου 4172/2013 Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η

διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών.

3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των

πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία:

α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και

β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

4. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής: α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει και εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής. β) Προστίθενται τα κράτη που: αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των συμβαλλόμενων μερών.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης

παραγράφου, από την 1η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευσή του.

6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής

Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.

7. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.