

## ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

### ΣΩΜΑ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ

#### ΜΠΕΖΑΝΤΑΚΟΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

### “OFFSHORE ΕΤΑΙΡΙΕΣ , ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΣΧΗΜΑΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ”

## 1.Ορισμός offshore εταιρειών και ιστορική τους αναδρομή

### 1.1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΚΤΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Με τον όρο "**φορολογικός παράδεισος**" ή "φορολογικό καταφύγιο" χαρακτηρίζονται γενικά χώρες - κράτη που έχουν θεσπίσει πολύ μικρές φορολογικές επιβαρύνσεις ειδικά για ξένους επενδυτές.

Ορισμένα κράτη προκειμένου να προσελκύσουν ξένους επενδυτές, θέσπισαν ειδικούς φορολογικούς νόμους σύμφωνα με τους οποίους όποιος ξένος επενδυτής δημιουργήσει μια εταιρία με έδρα το έδαφός τους, θα καταβάλει πολύ μειωμένη φορολογία έναντι της προβλεπόμενης εκείνης στη χώρα της μόνιμης διαμονής του.

Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα, φυσικά ή ακόμη και νομικά πρόσωπα, καθώς και διεθνείς εταιρίες να καταφεύγουν σ' αυτά τα κράτη και να δημιουργούν εταιρίες τις λεγόμενες "Οφ-σορ" εκ του αγγλικού όρου Offshore (υπεράκτιες εταιρίες ή "υπερπόντιες εταιρίες) με έδρα αυτούς τους «παραδείσους» με απώτερο σκοπό την μικρότερη δυνατή φορολογική τους επιβάρυνση, και κατ' επέκταση την απαλλαγή φορολογίας τους από τη χώρα της μόνιμης διαμονής τους.

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

**Υπεράκτια εταιρία** (αγγλικά: *offshore company*) ονομάζεται η 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. Συνήθως ο όρος αναφέρεται με σκοπό να υποδειχθούν οι επιχειρήσεις που ιδρύονται σε οικονομικά κέντρα με ένα πολύ χαμηλό επίπεδο φόρων, που συνήθως βρίσκονται σε νησιά (όπως τις Νήσους Cayman ή τις Μπαχάμες). Συχνά ο όρος χρησιμοποιείται και ως «φορολογικός παράδεισος». Αυτές οι εταιρίες συχνά χρησιμοποιούνται προκειμένου ο ιδιοκτήτης ή ο δικαιούχος να κρύψει συγκεκριμένα οικονομικά έσοδα/ κέρδη, για διάφορους λόγους (όπως η ανακύκλωση βρώμικου χρήματος, απόκρυψη της ιδιοκτησίας). Στην πραγματικότητα όμως, ακριβώς επειδή δεν είναι παράνομη η ίδρυση μιας τέτοιας εταιρείας, όλες οι πολυεθνικές έχουν offshore εταιρίες δημιουργημένες σε χώρες με ηπιότερο φορολογικό καθεστώς, για μια πιο αποδεκτή φορολόγηση των κερδών. Υπάρχουν χώρες που βρίσκονται σε «μαύρη λίστα» των ελληνικών και ευρωπαϊκών φορολογικών υπηρεσιών, και όποιος ανοίγει offshore εταιρία στις χώρες που περιλαμβάνονται σ' αυτή τη «μαύρη λίστα», ελέγχεται αναλόγως. Άξιο παρατήρησης είναι, ότι δεν βρίσκονται όλα τα κέντρα off-shore σε νησιά, όπως αναφέρεται στην πρώτη ερμηνεία: αρκεί να σκεφθεί κανείς την Ελβετία, το Δουβλίνο, και το Delaware των ΗΠΑ. Μπορεί να αναφέρεται σε εταιρίες ειδικού σκοπού, θυγατρικές ενός ομίλου, ή ακόμη και συγγενείς επιχειρήσεις.

## **1.2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ**

Σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α ορίζονται ως φορολογικοί παράδεισοι, ορισμένες κρατικές οντότητες οι οποίες «δεν συνεργάζονται επαρκώς στο φορολογικό πεδίο».

Στη μαύρη λίστα περιλαμβάνονται: η Κόστα Ρίκα, η Μαλαισία, οι Φιλιππίνες και η Ουρουγουάη, οι χώρες δηλαδή που απέφυγαν να δεσμευθούν ότι θα σεβαστούν τα διεθνή φορολογικά πρότυπα του ΟΟΣΑ και να συνεργαστούν με τις εθνικές φορολογικές αρχές άλλων χωρών σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Τα κράτη που είτε δεν σέβονται τα διεθνή κριτήρια τραπεζικής και φορολογικής ασφάλειας είτε έχουν υποσχεθεί ότι θα συμμορφωθούν με τα πρότυπα αυτά αλλά δεν το έπραξαν έδωσε στη δημοσιότητα ο Οργανισμός Οικονομικής

Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) την επομένη της Συνόδου της G20, η οποία εξήγγειλε αυστηρή αντιμετώπιση και κυρώσεις για τους «φορολογικούς παραδείσους». Στη «μαύρη» και «γκρίζα» λίστα, αντιστοίχως, του Οργανισμού περιλαμβάνονται ορισμένα ευρωπαϊκά κράτη, όπως η Ελβετία, η Αυστρία, το Βέλγιο, το Λιχτενστάιν και το Μονακό, αλλά καμία αμερικανική Πολιτεία, γεγονός που προκάλεσε αντιδράσεις στη Γηραιά Ήπειρο για τα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν.

Η Ελλάδα βρίσκεται στη «λευκή λίστα» των κρατών που έχουν «ουσιωδώς» εφαρμόσει τα διεθνή αναγνωρισμένα φορολογικά πρότυπα. Σύμφωνα με το διεθνή οργανισμό, Κόστα Ρίκα, Μαλαισία, Φιλιππίνες και Ουρουγουάη είναι οι χώρες οι οποίες δεν εμφανίζονται πρόθυμες να «ευθυγραμμιστούν» με τους κανόνες του ΟΟΣΑ. Παράλληλα, υπάρχει ειδική λίστα με 38 χώρες -μεταξύ των οποίων το Γιβραλτάρ, το Λιχτενστάιν, η Ανδόρα και το Σαν Μαρίνο- οι οποίες έχουν υποσχεθεί ότι θα προσαρμοστούν στους κανόνες αλλά ακόμη δεν το έχουν πράξει.

### **1.3. Ιστορική δικαιολόγηση της εμφάνισης των offshore εταιριών**

Οι υπεράκτιες εταιρίες εμφανίστηκαν αρχικά σε μικρά κράτη, όπως τα νησιά της Καραϊβικής, των οποίων η δυναμική οικονομική ανάπτυξη κατέστη αδύνατη λόγω της γεωπολιτικής θέσης τους, αλλά και των ειδικών ιστορικών συγκυριών. Τα κράτη αυτά επέλεξαν ήδη από τη δεκαετία του 1960, σοφά όπως αποδείχτηκε, να υποκαταστήσουν την έλλειψη ακόμη και βασικών υποδομών τους με νομοθετικές ρυθμίσεις και κανονιστικά πλαίσια, τα οποία παρείχαν επιχειρηματικές «διευκολύνσεις» και δημιουργούσαν ευνοϊκό περιβάλλον για την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων.

Έτσι, τα κράτη αυτά κατόρθωσαν να προσελκύουν όλο και περισσότερους αλλοδαπούς επιχειρηματίες, λειτουργώντας ως «φορολογικοί παράδεισοι» για την -τυπική έστω- εγκατάσταση των δραστηριοτήτων τους.

Είναι ενδεικτικό ότι σύμφωνα με μία έρευνα του 1998 που δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα «The Guardian» , πάνω 6 τρισεκατομμύρια δολάρια Η.Π.Α. ήταν

επενδυμένα σε εξωχώρια οικονομικά κέντρα, ποσό μεγαλύτερο από το Α.Ε.Π. όλων των χωρών, εκτός από τις Ηνωμένες Πολιτείες!

## **2.Τρόποι ίδρυσης και λειτουργίας - είδη offshore εταιρειών - τόποι που δραστηριοποιούνται.**

### **2.1.. Τα προνόμια των εξωχώριων εταιριών**

Οι βασικοί λόγοι για τους οποίους προτιμάται μια εξωχώρια εταιρία έναντι μιας αντίστοιχης ελληνικής (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.) είναι συνοπτικά οι ακόλουθοι:

#### **2.1.α Η ταχύτητα και η απλότητα της διαδικασίας σύστασής τους.**

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι μία εξωχώρια εταιρία μπορεί να συσταθεί σε μία μόλις ημέρα , από έναν μοναδικό μέτοχο , χωρίς καμία απολύτως προετοιμασία (συνεννοήσεις, διαπραγματεύσεις, ρύθμιση λεπτομερειών κλπ), αφού όλες οι λεπτομέρειες είναι δυνατόν να ρυθμιστούν εκ των υστέρων. Αντίθετα, μια ελληνική εταιρία (π.χ. ανώνυμη εταιρία) απαιτεί για τη σύστασή της τουλάχιστον μία ημερολογιακή εβδομάδα και επιπλέον την ανάμειξη δικηγόρου, συμβολαιογράφου, εποπτευουσών αρχών, καθώς και κάποια υποτυπώδη προηγούμενη συνεννόηση μεταξύ των δύο κατ' ελάχιστον μετόχων για τον τρόπο λειτουργίας της υπό σύσταση εταιρίας.

#### **2.1.β Το χαμηλό κόστος σύστασης και λειτουργίας τους**

Μια εξωχώρια εταιρία (π.χ. Λιβεριανή) μπορεί να συσταθεί μόλις με 738,50 δολάρια ΗΠΑ, ενώ δεν είναι απαραίτητη η ανάμειξη (και συνεπώς η αμοιβή) δικηγόρου, συμβολαιογράφου, ούτε η ανάληψη επιπλέον γραφειοκρατικού κόστους, όπως δημοσιεύσεις στο ΦΕΚ, εγγραφές στο οικείο επιμελητήριο κ.ο.κ.. Τα έξοδα λειτουργίας των εξωχώριων εταιριών κυμαίνονται μεταξύ 450 και 700 δολαρίων ΗΠΑ κατ' έτος, ανάλογα με τη χώρα ίδρυσης.

Αντίθετα, για τη σύσταση μιας ανώνυμης εταιρίας στην Ελλάδα απαιτούνται κατ' ελάχιστο 70.000 ευρώ (ελάχιστο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, αμοιβή συμβολαιογράφου, υποχρεωτική παράσταση Δικηγόρου, δημοσιεύσεις στο ΦΕΚ, εγγραφή στο οικείο επιμελητήριο κλπ). Περαιτέρω, η διατήρηση μιας ανώνυμης εταιρίας στην Ελλάδα απαιτεί την απασχόληση νομικού και οικονομικού συμβούλου, λόγω των πολυάριθμων διατυπώσεων που επιβάλλει η ελληνική νομοθεσία.

### **2.1.γ. Η δυνατότητα διατήρησης της ανωνυμίας του μετόχου**

Κατά τη σύσταση εξωχώριας εταιρίας είναι καθ' όλα νόμιμη και δυνατή η διατήρηση απόλυτης εχεμύθειας ως προς το πρόσωπο του/των πραγματικών μετόχων αυτής. Ειδικότερα, είτε δεν υπάρχει καν υποχρέωση γνωστοποίησης των πραγματικών μετόχων, είτε είναι δυνατή η γνωστοποίηση «ονομαστικών» μετόχων, οι οποίοι κατέχουν τις μετοχές για λογαριασμό άλλων. Αντίθετα, στην Ελλάδα η σύσταση οποιασδήποτε μορφής εταιρίας απαιτεί τη γνωστοποίηση των πραγματικών εταίρων/ μετόχων στις αρμόδιες αρχές.

### **2.1.δ. Η παροχή άλλων σημαντικών οικονομικών κινήτρων**

Η δυνατότητα διατήρησης της ανωνυμίας του μετόχου οδηγούσε μέχρι πρόσφατα σε πληθώρα λύσεων προς αποφυγή πληρωμής φόρων. Για παράδειγμα, ήταν απολύτως δυνατή η αποφυγή του «πόθεν έσχες», τόσο σε περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας, όσο και σε περιπτώσεις εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Επιπλέον, ήταν δυνατή η πλήρης αποφυγή πληρωμής φόρου μεταβίβασης, κληρονομίας ή δωρεάς σε περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων, αφού ο εκάστοτε κάτοχος των ανωνύμων μετοχών της εξωχώριας εταιρίας αποκτούσε αυτοδίκαια και την κυριότητα του ακινήτου. Ακόμη, το γεγονός ότι δεν είναι δυνατή η εξακρίβωση του πραγματικού μετόχου μιας εξωχώριας εταιρίας αποτελεί ένα σοβαρό κίνητρο για προστασία των περιουσιακών στοιχείων αυτού από ενδεχόμενες μελλοντικές διεκδικήσεις κάθε μορφής πιστωτών.

### **2.1.ε Η δημιουργία του φαινομένου**

Το φαινόμενο των φορολογικών παραδείσων ευνοήθηκε από την απελευθέρωση της παγκόσμιας κίνησης κεφαλαίων, η οποία συντελέστηκε κατά τη δεκαετία του 1970 με την κατάρρευση του συστήματος του Bretton Woods. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τον Vito Tanzi, πρώην διευθυντή του Τμήματος Δημοσιονομικών Υποθέσεων του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου (ΔΝΤ), οι τεχνολογικές εξελίξεις από τη δεκαετία του 1980 και έπειτα, κατέστησαν ευκολότερη και φτηνότερη τη διασυνοριακή μεταφορά χρημάτων, προκαλώντας την άνθηση των υπεράκτιων τραπεζικών υπηρεσιών, ενισχύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ελκυστικότητα των φορολογικών παραδείσων. Η πραγματική εκτόξευση, ωστόσο, των υπεράκτιων κεφαλαίων ιδιωτών πραγματοποιήθηκε κατά την προηγούμενη δεκαετία. Σύμφωνα με στοιχεία του ΔΝΤ, το 2001, η συνολική αξία των συγκεκριμένων κεφαλαίων ανερχόταν σε 5 τρισ. δολάρια. Το 2008, το μέγεθος αυτό υπερδιπλασιάστηκε, προσεγγίζοντας τα 11,5 τρισ. δολάρια. Παρόλα αυτά, το Tax Justice Network (TJN), βρετανικό ίδρυμα ερευνών για φορολογικά ζητήματα, επισημαίνει πως αυτά τα ποσά δεν αποδίδουν πλήρως την εικόνα του φαινομένου, καθώς είναι δύσκολος ο ακριβής προσδιορισμός του ύψους των κεφαλαίων που έχουν μεταφερθεί στους φορολογικούς παράδεισους. Ως αιτίες σημειώνονται, ο εκτεταμένος κατακερματισμός των κεφαλαίων, η απουσία κοινώς αποδεκτού ορισμού για το τι συνιστά φορολογικό παράδεισο, καθώς και η έντονη μυστικότητα που περιβάλλει τους φορολογικούς παράδεισους και τα εισερχόμενα σε αυτούς κεφάλαια. Έτερο σημείο αμφισβήτησης αυτών των δεδομένων από το TJN, είναι πως δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτά, τα ρευστά κεφάλαια ιδιωτών αξίας χαμηλότερης του ενός εκατομμυρίου δολαρίων, τα κεφάλαια που μεταφέρονται στους φορολογικούς παράδεισους από εταιρείες, όπως επίσης και τα κέρδη που προέρχονται από τη μη σωστή τιμολόγηση (mispricing) εμπορικών συναλλαγών και εμπλέκουν τις χώρες αυτές.

Παράλληλα με την ανάπτυξη των φορολογικών καταφυγίων, εγέρθηκαν και ορισμένες επιφυλάξεις για τη σκοπιμότητά τους. Φορείς όπως το TJN και το Global Financial Integrity (GFI) πρόγραμμα του Center for International Policy για την καταπολέμηση των παράνομων οικονομικών ροών, υπογραμμίζουν ότι το χαλαρό θεσμικό καθεστώς αυτών των χωρών, αλλά και η έλλειψη διαφάνειας

που τις χαρακτηρίζει, ενθαρρύνουν τη μεταφορά κεφαλαίων προερχόμενων από εγκληματικές δραστηριότητες, διαφθορά και φοροδιαφυγή. Η Παγκόσμια Τράπεζα υπολογίζει μάλιστα πως το ύψος των σχετικών διασυνοριακών ροών κεφαλαίων κυμαίνεται μεταξύ ενός και 1,6 τρισ. δολαρίων, εκ των οποίων το 60% αφορά κεφάλαια από φοροδιαφυγή.

Παρόλα αυτά, δεν απουσιάζει και η αντίθετη άποψη. Τόσο το Center for Freedom and Prosperity (CF&P), αμερικάνικο think tank για τη φιλελευθεροποίηση των αγορών, όσο και το -επίσης αμερικάνικο- Cato Institute υποστηρίζουν πως οι επιθέσεις εναντίον των φορολογικών παραδείσων είναι αβάσιμες και υποκρύπτουν το γεγονός ότι προωθούν την οικονομική ανάπτυξη, την εξυγίανση της δημοσιονομικής πολιτικής και την προαγωγή των ατομικών ελευθεριών. Το CF&P μάλιστα επισημαίνει πως το πρόβλημα έγκειται στην υψηλή φορολογία που επιβάλλουν ορισμένες χώρες. Όταν αυτή μειωθεί, δεν θα υπάρχει ανάγκη εκροής κεφαλαίων προς τους φορολογικούς παράδεισους. Ο Daniel J. Mitchell, έμπειρος ερευνητής του Cato Institute για φορολογικά θέματα, τονίζει πως η μείωση των φορολογικών συντελεστών εισοδήματος στις αναπτυγμένες οικονομίες κατά την τελευταία τριακονταετία οφείλεται στο ρόλο που διαδραμάτισαν οι φορολογικοί παράδεισοι.

Εντούτοις, τα στοιχεία δείχνουν πως η συμπεριφορά των φορολογικών παραδείσων δημιουργεί εξωτερικότητες, οι οποίες επηρεάζουν αρνητικά τις χώρες προέλευσης των υπεράκτιων κεφαλαίων. Σύμφωνα με την αμερικάνικη Γερουσία, οι Ηνωμένες Πολιτείες χάνουν ετησίως 100 δισ. δολάρια σε φόρους από την εναπόθεση κεφαλαίων σε φορολογικούς παράδεισους. Οι απώλειες για τις αναπτυσσόμενες χώρες, σύμφωνα με την Oxfam, διεθνή συνομοσπονδία μη κυβερνητικών οργανισμών για την καταπολέμηση της φτώχειας, κυμαίνονται μεταξύ 64 και 124 δισ. δολαρίων, την ίδια στιγμή που οι χώρες αυτές λαμβάνουν ετησίως εξωτερική βοήθεια ύψους 103 δισ. δολαρίων. Συνολικά, κεφάλαια ύψους 6,2 τρισ. δολαρίων από αναπτυσσόμενες χώρες βρίσκονται σε υπεράκτιες καταθέσεις φυσικών προσώπων.

Ο τομέας της διακίνησης κεφαλαίων, παρότι αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των υπηρεσιών συγκέντρωσης επενδυτικών κεφαλαίων στις υπεράκτιες αγορές, έχει

αποκτήσει ιδιαίτερη βαρύτητα τα τελευταία χρόνια, καθώς οι σύγχρονες τεχνολογίες αυξάνουν τις δυνατότητες τάχιστα διακίνησης κεφαλαίων και άμεσης παρακολούθησής τους από τους επενδυτές. Ενδεικτική είναι η χρήση ψηφιακού χρήματος ή πιστωτικών καρτών που επιτρέπουν την ασφαλή μεταφορά κεφαλαίων εκτός των φορολογικών παράδεισων.

Στην περίπτωση των υπεράκτιων διαδικασιών υπάρχει πολυπλοκότητα και η αντιμετώπιση θα πρέπει να είναι κατά περίπτωση. Οι υπεράκτιες επιχειρήσεις αποτελούν μια πραγματικότητα και τα προβλήματα τα οποία αυτές προκαλούν στην εθνική οικονομία δεν αντιμετωπίζονται με αφορισμούς.

Η σύσταση μιας υπεράκτιας εταιρείας κατά κύριο λόγο αποβλέπει στη μείωση αν όχι στην εξάλειψη των φορολογικών επιβαρύνσεων κρίνεται αναγκαίο σε αυτό το σημείο να παραθέσουμε τη διαφορά μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής

#### Έννοια φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή (tax evasion) είναι το σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογουμένων με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης. Η φοροδιαφυγή προϋποθέτει κατάχρηση ή καταστρατήγηση των φορολογικών νόμων. Για να επιτευχτεί αυτό, είτε χρησιμοποιούνται οικονομικά δεδομένα τα οποία δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, είτε αποκρύβονται στοιχεία που δείχνουν τα πραγματικά οικονομικά δεδομένα που συνδέονται με την επιβολή και των προσδιορισμό του μεγέθους του φόρου.

#### Έννοια φοροαποφυγής

Με την φοροαποφυγή (tax avoidance) εννοούμε το σύνολο των νόμιμων ενεργειών των φορολογουμένων με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής τους επιβάρυνσης με την επιλογή λύσεων που στηρίζονται σε λάθη ή κενά της φορολογικής νομοθεσίας.



### **3. Μορφές των υπεράκτιων εταιρειών**

#### **3.1. Εταιρίες Χαρτοφυλακίου**

Η χρήση των υπεράκτιων εταιριών χαρτοφυλακίου ή εταιριών επενδύσεων, που είναι εγκατεστημένες σε εξωχώρια κέντρα, είναι μια μέθοδος διεθνούς φορολογικού σχεδιασμού για την χρηματοδότηση των υπεράκτιων δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες σε τρίτες χώρες συγκεντρώνονται σε μια υπεράκτια εταιρεία, η οποία είτε έχει λειτουργούντα 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, για συσσώρευση κερδών, επανεπένδυση των κερδών και εν γένει φορολογικό σχεδιασμό δραστηριοτήτων.

#### **3.2. Εταιρίες Παροχής Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών**

Μια εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών που βρίσκεται σε Υπεράκτιο κέντρο (χώρα) λειτουργεί ως κανάλι διοχέτευσης δανείων σε μια ξένη θυγατρική εταιρεία. Η χρήση μιας υπεράκτιας εταιρείας χρηματοοικονομικών υπηρεσιών παρέχει τη δυνατότητα να μετακινηθούν αποτελεσματικά κέρδη από την ξένη θυγατρική (δανειολήπτρια), που υπάγεται σε δικαιοδοσία με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης στη υπεράκτια δικαιοδοσία με χαμηλή φορολογία. Δηλαδή ο τόκος και δόσεις αποπληρωμής του δανείου προς την υπεράκτια εταιρεία μειώνουν σημαντικά το φορολογητέο εισόδημα της δανειολήπτριας εταιρείας. Το μειονέκτημα του σχήματος αυτού είναι ότι η χώρα έδρας της δανειολήπτριας εταιρείας επιβάλλουν την παρακράτηση φόρου σε ποσό του τόκου του δανείου. Προκειμένου λοιπόν να αποφευχθεί ή να μειωθεί η παρακράτηση φόρου που προκύπτει, όταν η δανειολήπτρια εταιρεία πληρώνει τόκο στο εξωτερικό, μεθοδεύεται η κατεύθυνση των κεφαλαίων του δανείου μέσω φιλικών χωρών, που διαθέτουν τις φορολογικές συμβάσεις που απαλλάσσουν ή μειώνουν τους παρακρατούμενους φόρους. Πολλές υπεράκτιες χώρες 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. Οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών έχουν σημαντική αξία, στη περίπτωση που μια χώρα έχει υψηλούς συντελεστές φορολόγησης εισοδήματος και μερισμάτων. Η αποπληρωμή των τόκων δεν μειώνει μόνο τα φορολογητέα κέρδη της δανειολήπτριας εταιρείας αλλά μειώνει σημαντικά και τα προς αποπληρωμή μερίσματα της.

### **3.3. Εταιρείες Αδειών- Δικαιωμάτων**

Μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί μια υπεράκτια εταιρεία αδειών για να λειτουργεί ως χορηγός αδειών δικαιωμάτων σε μια ξένη θυγατρική εταιρεία. Οι περιοδικές πληρωμές για το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικής και πνευματικής ιδιοκτησίας, όπως είναι τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, σήματα, εικόνες, ήχος, επιστημονικές πληροφορίες και αλλά, λειτουργούν και χρησιμοποιούνται από πολλές δικαιοδοσίες σαν ενοίκιο, δηλαδή σαν έξοδα που μειώνουν την φορολογητέα υλη των επιχειρήσεων. Με τον τρόπο αυτό επίσης μεταφέρονται κέρδη και συγκεντρώνονται κεφάλαια στην υπεράκτια εταιρεία.

### **3.4. Εμπορικές εταιρείες**

Είναι οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται κατά κύριο λόγο εισαγωγικό και εξαγωγικό εμπόριο. Η υπεράκτια εταιρεία χρησιμοποιείται εδώ κατά τέτοιο τρόπο ώστε αποτελεσματικά να μεταφέρει τα κέρδη από μια χώρα με υψηλή φορολόγηση σε μια χώρα με χαμηλή φορολόγηση. Τα σχήματα που διαμορφώνονται σε αυτές τις περιπτώσεις επίσης αποκαλούνται ως τριγωνικό εμπόριο. Το σχήμα αυτό συνήθως εφαρμόζεται ως ακόλουθο: μια εμπορική εταιρεία που πραγματοποιεί εξαγωγές - εισαγωγές ιδρύει μια υπεράκτια εταιρεία, που λειτουργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή. 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 προσυζητημένη. Αντίστοιχα αν 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.

### **3.5. Εταιρείες Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών**

Ορισμένες υπεράκτιες δραστηριότητες δεν περιλαμβάνουν άπλα 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 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.

### **3.6. Ναυτιλιακές Εταιρείες**

Ένας μεγάλος αριθμός των εξωχώριων κέντρων έχουν θεσπίσει ευνοϊκές ρυθμίσεις για τις εταιρίες που ασχολούνται με τη ναυτιλία, περιλαμβανομένης της ναύλωσης και ενοικίασης σκαφών. 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 της εξωχώριου χώρας. Τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση του πλοίου που έχει μια υπεράκτια εταιρεία υποβάλλονται σε πολύ χαμηλή φορολογία.

### **3.7. Εμπιστεύματα**

Η ιδέα των trust 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 (trustees), ο οποίος διοικεί το trust, ο θεματοφύλακας (custodian) και ο δικαιούχος (beneficiary) που λαμβάνει τα οφέλη των περιουσιακών στοιχείων του trust. Το trust δεν έχει την 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. Ένα trust συστήνεται με έγγραφη συμφωνία. Πρέπει να σημειώσουμε ότι σε 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. Οι περισσότεροι φορολογικοί παράδεισοι παρέχουν τη δυνατότητα στέγασης σε trust. Η συνηθέστερη αιτία χρήσης των υπεράκτιων trust είναι η απόκρυψη της ταυτότητας των διαθετών για την αποφυγή των διατάξεων περί ξεπλύματος του μαύρου χρήματος και αυξημένης φορολογίας

### **3.8. Εταιρείες Επενδύσεων**

Κεφάλαια συγκεντρωμένα δια μέσου υπεράκτιων εταιριών επενδύσεων μπορούν να επενδυθούν ή να κατευθυνθούν οπουδήποτε στον κόσμο. Η προσεκτική επιλογή του φορολογικού παραδείσου επιτρέπει να επενδυθούν τα προαναφερόμενα κεφάλαια σε χώρες με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης εφόσον αυτές έχουν συνάψει φορολογικές συμβάσεις με υπεράκτιο κέντρο.

### **3.9. Τραπεζικές Εταιρείες**

Τελευταίο καιρό πολλά τραπεζικά ιδρύματα σε υπεράκτιες χώρες 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. Πέραν αυτού ασχολούνται με διεθνή χρηματοδότηση από προνομιακές βάσεις

(εξωχώρια κέντρα) , η οποία δεν υπόκειται σε συναλλαγματικούς ελέγχους η ελέγχους κεντρικών τραπεζών η ελέγχους επιτροπών κεφαλαιαγοράς.

### **3. 10. Εταιρείες Αντιπροσώπευσης**

Οι εταιρίες αντιπροσώπευσης είναι δομές όπου μια εγχώρια εταιρεία ενεργεί ως αντιπρόσωπος μιας εξωχώριας εταιρείας. Όπως προαναφερθήκαμε οι εξωχώριες εταιρίες πάντα αποβλέπουν στην μείωση φορολογητέας ύλης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων καθώς επίσης πολύ συχνά 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 και στην δημιουργία εμποδίων για την λειτουργία των υπεράκτιων εταιριών. Το διεθνές κεφάλαιο ανταποκρίθηκε στα νέα νομοθετικά δεδομένα μέσω των επιχειρήσεων αντιπροσώπευσης με έδρα σε 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%.

### **3. 11. Εταιρείες Ασφαλίσεων**

Πολλοί διεθνείς οργανισμοί έχουν αναπτύξει την πρακτική συνδυασμού ενός υφιστάμενου trust σε φορολογικό παράδεισο με πολιτικές ασφάλισης. Τα δυο αυτά προϊόντα σε συνδυασμό δίνουν νέες ευκαιρίες. Όταν ασφαρίζεται κάποιος πληρώνει ένα ασφάλιστρο. Η ασφάλιση στοιχίζει μόνο ένα μικρό μέρος του ασφαλίστρου που καταβάλλεται. 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 σημειωτέων μπορεί να περιλαμβάνει όχι μόνο τα χρήματα , αλλά και άλλες μορφές , όπως μετοχές, ομολογίες, παράγωγα χρήματα οικονομικά προϊόντα, ομόλογα κτλ.

### **3. 12. Ακίνητα**

Ίσως η πιο διαδεδομένη χρήση των υπεράκτιων εταιριών στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια είναι η αγορά και διαχείριση ακινήτων. Προκειμένου 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. Σημειωτέον ότι όπως γίνεται δεκτό από την διοίκηση 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.

### **3. 13. Χρηματοδοτική Μίσθωση**

Τέτοιες κατασκευές είναι σκόπιμες όταν έχουν συσσωρευτεί 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 συσσωρευτεί 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.

## **4. Αντιμετώπισή τους από τον ΟΟΣΑ - αποφάσεις.**

Είτε φορολογικό καταφύγιο (“tax haven” στην αγγλική), είτε φορολογική όαση (“Steueroase” στη γερμανική), είτε φορολογικός παράδεισος (“paradis fiscal”

στη γαλλική και ασφαλώς ομώνυμα στην ελληνική), το πρώτο πράγμα που έρχεται στο νου κάποιου όταν ακούει αυτούς τους όρους, είναι ένα θαλερό μέρος που κρύβει πολλές υποσχέσεις για τον επισκέπτη του.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ωστόσο, ο επισκέπτης δεν είναι ένας άνθρωπος, αλλά το πορτοφόλι του...

Το ζήτημα των φορολογικών παραδείσων επανήλθε στο προσκήνιο με την πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση. Οι κυβερνήσεις αναζητούν περισσότερα κονδύλια για να μπορέσουν να επαναφέρουν τις οικονομίες στο μονοπάτι της ανάπτυξης, όμως δυσκολεύονται να τα βρουν. Μία εκδοχή για την ερμηνεία αυτής της δυσχέρειας είναι πως οι εύποροι έχουν εναποθέσει τα κεφάλαιά τους σε χώρες, οι οποίες όχι απλά δεν τους φορολογούν, αλλά καθιστούν σχεδόν αδύνατο για τις χώρες καταγωγής να εισπράξουν οι ίδιες τους φόρους, καθώς δεν παρέχεται επαρκής πληροφόρηση από τις τοπικές αρχές.

Η ενασχόληση με την υπόθεση των φορολογικών παραδείσων υποκρύπτει ορισμένες δυσκολίες. Κατ' αρχάς, απουσιάζει ένας κοινός αποδεκτός ορισμός τού τι συνιστά «φορολογικό παράδεισο». Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ «Επιζήμιος Φορολογικός Ανταγωνισμός: Ένα Αναδυόμενο Παγκόσμιο Ζήτημα», η οποία δημοσιεύθηκε το 1998, αποδίδονται τέσσερα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά στο φορολογικό παράδεισο. Πρώτον, ένας φορολογικός παράδεισος επιβάλλει ελάχιστους, ακόμη και μηδενικούς, φορολογικούς συντελεστές. Δεύτερον, δεν ανταλλάσσει πληροφορίες περί φορολογικών θεμάτων με τις χώρες καταγωγής των κεφαλαίων. Τρίτον, ισχύει το τραπεζικό απόρρητο και -ως τελευταίο χαρακτηριστικό- δεν πραγματοποιείται πραγματική οικονομική δραστηριότητα σε σχέση με το δημιουργούμενο εισόδημα. Μία δεκαετία αργότερα, το Government Accountability Office (GAO) των ΗΠΑ, προβαίνοντας σε μία επισκόπηση της βιβλιογραφίας, προσθέτει στον προηγούμενο ορισμό νέα χαρακτηριστικά, τα οποία άντλησε από διάφορες ακαδημαϊκές, κυβερνητικές και διεθνείς πηγές. Πιο συγκεκριμένα, το GAO επισημαίνει πως ένας φορολογικός παράδεισος δεν απαιτεί τη μόνιμη παρουσία του καταθέτη στην επικράτειά του και αυτοπροβάλλεται ως υπεράκτιο χρηματοοικονομικό κέντρο.

Κατόπιν τούτου, ο Angel Gurría, γενικός γραμματέας του ΟΟΣΑ, δήλωσε ότι η αντιμετώπιση των φορολογικών παραδείσων θα ευνοήσει την οικονομική ανάπτυξη των φτωχών χωρών. Από την άλλη μεριά, σύμφωνα με στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας, πέντε φορολογικοί παράδεισοι βρίσκονται στην πρώτη δεκάδα της παγκόσμιας κατάταξης χωρών με το μεγαλύτερο κατά κεφαλήν εισόδημα. Οι ίδιες χώρες βρίσκονται ανάμεσα και στους δέκα μεγαλύτερους προορισμούς υπεράκτιων κεφαλαίων.

Οι αναπτυγμένες οικονομίες δεν ενστερνίστηκαν την άποψη των φιλελεύθερων think tanks. Η πρώτη απόπειρα διαχείρισης του ζητήματος έγινε από το G-7, το οποίο, στη σύνοδό του στη Λυών το Μάιο του 1996, ζήτησε από τον ΟΟΣΑ να αναπτύξει μέτρα για την αντιμετώπιση των στρεβλώσεων που προκαλεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Ο ΟΟΣΑ με μία έκθεσή του το 1998 συγκεκριμενοποίησε το ζήτημα, ενώ ίδρυσε και το Forum για τις Επιζήμιες Φορολογικές Πρακτικές, στο οποίο ανέθεσε να συντάξει μία μαύρη λίστα με τους φορολογικούς παράδεισους. Μία νέα έκθεση του ΟΟΣΑ που δημοσιεύθηκε το 2000 («Προς μία παγκόσμια φορολογική συνεργασία») ενσωμάτωσε μία μαύρη λίστα με 35 φορολογικούς παράδεισους, εναντίον των οποίων προτάθηκε η ανάληψη μίας σειράς μέτρων όπως η επιβολή παρακρατούμενου φόρου επί συναλλαγών με πολίτες των εν λόγω χωρών κτλ. Σύμφωνα με τον Martin A. Sullivan, πρώην πρόεδρο της AIG, έπειτα από συντονισμένες αντιδράσεις των χωρών που άνηκαν στη λίστα, αλλά και την άρση της υποστήριξης της διοίκησης Bush, η πρωτοβουλία του ΟΟΣΑ περιορίστηκε σε μία ρητορική μόνο διάσταση.

Πιο πρόσφατα, ο ΟΟΣΑ ανέκτησε το ρόλο του στο συγκεκριμένο ζήτημα. Το G-20, το οποίο συγκλήθηκε στις 2 Απριλίου στο Λονδίνο 2009, αποφάσισε την επιβολή κυρώσεων εναντίον των μη συνεργάσιμων φορολογικών παραδείσων, με σκοπό την προστασία των δημόσιων οικονομικών, αλλά και των χρηματοπιστωτικών συστημάτων των μελών του. Για τη στοχοποίηση των χωρών που αρνούνται να συνεργαστούν, το G-20 στην τελική του ανακοίνωση δήλωσε πως θα αξιοποιήσει τη μαύρη λίστα του ΟΟΣΑ. Ένα πρώτο ζήτημα που εγείρεται από την ανωτέρω τοποθέτηση είναι ότι αυτή η μαύρη λίστα είναι ουσιαστικά λευκή. Πέντε μέρες μετά τη δημοσίευση της λίστας του ΟΟΣΑ στις 2 Απριλίου, οι εναπομείνουσες στη μαύρη λίστα χώρες (Κόστα Ρίκα, Μαλαισία,



Φιλιππίνες και Ουρουγουάη) δήλωσαν την πρόθεσή τους να εφαρμόσουν το διεθνές φορολογικό πρότυπο που έχει υιοθετήσει ο ΟΟΣΑ<sup>1</sup>, με αποτέλεσμα να αφαιρεθούν από τη μαύρη και να ενταχθούν στη γκρίζα λίστα. Αυτό σημαίνει πως ο Οργανισμός διαθέτει πλέον μόνο δύο λίστες: τη λευκή λίστα, η οποία περιλαμβάνει τα κράτη που έχουν σημειώσει σημαντική πρόοδο στην υιοθέτηση του διεθνώς συμφωνημένου φορολογικού προτύπου, και τη γκρίζα λίστα, η οποία περιλαμβάνει τις κυβερνήσεις που έχουν σημειώσει περιορισμένη πρόοδο στο ίδιο πεδίο. Ένα δεύτερο πρόβλημα από την τοποθέτηση του G-20, είναι ότι οι ηγέτες των μεγαλύτερων οικονομιών του κόσμου περιορίστηκαν σε μία γενικόλογη απειλή για λήψη μέτρων κατά των φορολογικών παραδείσων, χωρίς ωστόσο να τα συγκεκριμενοποιούν. Τέλος, το G-20 εστίασε στα υπεράκτια κεφάλαια των ιδιωτών και όχι των εταιρειών, το μέγεθος των οποίων είναι εξίσου -αν όχι περισσότερο- σημαντικό. Είναι πολύ νωρίς για να ελεγχθεί αν αυτή η πρωτοβουλία του G-20 έχει κάποιο αντίκτυπο στη ροή κεφαλαίων προς τους φορολογικούς παράδεισους, καθώς δεν υπάρχουν απτά μέτρα σε εξέλιξη, παρά μόνο οι αόριστες, τυπικές δεσμεύσεις ορισμένων χωρών για την υιοθέτηση του διεθνούς φορολογικού προτύπου. Δεν λείπουν πάντως οι πρωτοβουλίες σε μονομερές επίπεδο.

Από την άλλη μεριά, πέραν της συνεργασίας με το G-20, ο ΟΟΣΑ ακολουθεί τη δική του ατζέντα στο ζήτημα των φορολογικών καταφυγίων, ενθαρρύνοντας την υπογραφή διμερών συμβάσεων, αλλά και την ενίσχυση της διαφάνειας εκ μέρους των φορολογικών παραδείσων, χωρίς να λαμβάνει μέτρα εναντίον τους, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης (πχ. κυρώσεις κτλ.).

Το διεθνές φορολογικό πρότυπο του ΟΟΣΑ αφορά στην ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν υποβολής αιτήματος, όπου αυτό είναι απαραίτητο, για την εφαρμογή των νόμων του ενδιαφερόμενου κράτους και χωρίς να εγείρονται κωλύματα εξαιτίας του τραπεζικού απόρρητου. Σε αυτό το πλαίσιο είναι υποχρεωτικός ο σεβασμός των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και η τήρηση εχεμύθειας επί των ανταλλαγισών πληροφοριών.

##### **5. Αντιμετώπισή τους από κυβερνήσεις εκτός ΕΕ και G20.**

Για παράδειγμα, οι ΗΠΑ στράφηκαν εναντίον της ελβετικής τράπεζας UBS, επιβάλλοντάς της το Φεβρουάριο πρόστιμο ύψους 780 εκατ. δολαρίων και αναγκάζοντάς την να αποκαλύψει 300 ονόματα πελατών με αμερικανική υπηκοότητα, οι οποίοι τηρούσαν λογαριασμούς στην τράπεζα χωρίς να το έχουν γνωστοποιήσει στις αμερικανικές φορολογικές αρχές. Οι ΗΠΑ ζητούν επιπλέον στοιχεία για 52.000 Αμερικανούς πελάτες της τράπεζας. Παράλληλα, το Μάρτιο, ο Αμερικάνος υπουργός Οικονομικών, Timothy Geithner, κατέθεσε νομοσχέδιο στο Κογκρέσο, το οποίο προβλέπει άσκηση πιέσεων στους φορολογικούς παράδεισους ώστε να αποκαλύψουν στις αμερικανικές αρχές την ταυτότητα των πλούσιων ιδιωτών, αλλά και των εταιρειών που τους χρησιμοποιούν για να αποφύγουν την καταβολή φόρων.

## **6. Αντιμετώπισή τους από Ε.Ε. – Αποφάσεις – Οδηγίες.**

Συγκριτικά αυστηρότερο νομοθετικό πλαίσιο έχει υιοθετήσει η Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς με την Οδηγία της για τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων, η οποία τέθηκε σε εφαρμογή από την 1η Ιουλίου 2005, προβλέπεται πως όταν ένας κάτοικος μίας χώρας έχει εισόδημα από τόκους καταθέσεων σε μία άλλη χώρα, τότε οι σχετικές πληροφορίες αποστέλλονται αυτομάτως στη χώρα καταγωγής του πελάτη, ώστε να είναι σε θέση η τελευταία να φορολογήσει αναλόγως τον πολίτη της. Η συγκεκριμένη Οδηγία εφαρμόζεται, εκτός από τα κράτη-μέλη και τα συνδεδεμένα ή εξαρτώμενα εδάφη, και από τρίτα κράτη (Ανδόρα, Ελβετία, Λιχτενστάιν, Μονακό και Σαν Μαρίνο). Η Αυστρία, το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο έχουν εξαιρεθεί από τη ρήτρα της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και αντ' αυτού επιβάλλουν έναν παρακρατούμενο φόρο ύψους 20% επί του τόκου των κατατεθειμένων κεφαλαίων, ο οποίος αυξήθηκε στο 35% το 2011. Το 75% των εισπραττόμενων φόρων καταβάλλονται στη χώρα καταγωγής του καταθέτη. Παρόλα αυτά, και αυτή η Οδηγία διαθέτει νομικά κενά, σύμφωνα με το TJN. Κατ' αρχάς, αναφέρεται αποκλειστικά σε φυσικά πρόσωπα, εξαιρώντας έτσι τις καταθέσεις των εταιρειών. Δεύτερον, τα έσοδα από τόκους μπορούν να αποκτήσουν άλλη μορφή, να «βαπτιστούν» λχ. κέρδη κεφαλαίου. Τέλος, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν απλά να εισπράξουν τους τόκους τους από μία τράπεζα που δεν εδράζεται στην ΕΕ ή στα συνεργαζόμενα κράτη. Διαπιστώνοντας την ύπαρξη αυτών των κενών, η Επιτροπή έχει ήδη προτείνει

από το Νοέμβριο του 2008 την τροποποίηση της Οδηγίας, με σκοπό την κάλυψή τους. Συγκεκριμένα, με την αναθεωρημένη Οδηγία θα επεκτείνεται η εφαρμογή και σε μορφές εισοδήματος που αποκτώνται μέσω επενδύσεων όπως τα «καινοτόμα χρηματοπιστωτικά προϊόντα», όπως και μέσω επενδύσεων σε ορισμένα προϊόντα ασφάλειας ζωής.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αποδεχτούμε το γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση αντιμετωπίζει μεγάλη δυσκολία στο να προσφύγει στη λήψη ουσιαστικών μέτρων όσον αφορά τις υπεράκτιες εταιρείες, δεδομένου ότι οι σημαντικότερες χρηματοοικονομικές αγορές εντός της Γηραιάς Ηπείρου (Ελβετία, Λιχτενστάιν κλπ.) είναι επί της ουσίας φορολογικοί παράδεισοι ή προσφέρουν υπό περιπτώσεις φορολογικά κίνητρα. Στην ουσία «φορολογικοί παράδεισοι» με την ευρεία έννοια του προσδιορισμού είναι και χώρες που ανήκουν στην Ε.Ε., εφαρμόζουν όμως τους ελάχιστα αποδεκτούς συντελεστές άμεσης φορολογίας 10% (Βουλγαρία, Κύπρος κλπ.).

## **7. Αντιμετώπισή τους από την Ελλάδα - Νόμοι - Αποφάσεις.**

Η φορολογική μεταρρύθμιση του Ν.3091/2002

Ενώ στο παρελθόν η σύσταση μιας υπεράκτιας/εξωχώριας εταιρίας αποτελούσε συνηθέστατη πρακτική για τους Έλληνες επιχειρηματίες, οι οποίοι είχαν σημαντική περιουσία και ήθελαν να αποφύγουν τη σκληρή φορολογική πολιτική της χώρας μας, ο φορολογικός νόμος ήρθε να αλλάξει την εδραιωμένη αυτή κατάσταση. Βασικά σημεία στα οποία ο νέος νόμος επιφέρει καθοριστικές τροποποιήσεις, ακριβώς γιατί τα σημεία αυτά μέχρι σήμερα παρουσίαζαν το σημαντικότερο φορολογικό ενδιαφέρον είναι τα κάτωθι:

Οποιοσδήποτε δαπάνες πραγματοποιούνται από επιχείρηση προς εξωχώριες εταιρίες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα εισοδήματα αυτής (άρθρο 31 παρ. 14 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 παρ.9 του Ν.3091/2002).

Οι εξωχώριες εταιρίες που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα υπόκεινται σε ειδικό ετήσιο φόρο 3% ( και σήμερα 15% με το άρθρο 57 του ν. 3642/2010) επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων . Οι εταιρίες αυτές απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της έδρας τους .

Αναλυτικότερα οι διατάξεις έχουν ως κάτωθι:

**ΝΟΜΟΣ 3091 Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις. [Ειδικός φόρος επί των ακινήτων]**  
**Κωδικοποίηση με τον νόμο 3943/2011 την 31/03/2011**  
**(ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002)**

#### Άρθρο 5 παράγραφος 9 Δαπάνες επιχειρήσεων

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. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής 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.»

#### Άρθρο 15. Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

Το άρθρο 15, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

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 κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση 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 κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας.

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 αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης αποκλειστικά 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 Αλεξανδρείας, 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 ιδιοχρησιμοποιούν 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.

ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία που εποπτεύονται από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151 Α').

Στα εδάφια τρίτο και τέταρτο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15, η φράση «από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας» τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε από τη φράση «από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας» με την παράγραφο 6 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

Η φράση «ή που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.» στο τέλος της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2010 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με την ίδια περίπτωση β' ορίστηκε ότι μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν πριν τη συμπλήρωσή τους με τις διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης α' δεν θίγονται.

Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

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 α', β' και γ' περιπτώσεων 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, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους 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 με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, 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.

Το τέταρτο από το τέλος εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 15, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 9 του άρθρου 24

του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

Μετά τις λέξεις «εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα» στο τρίτο από το τέλος εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 15, τέθηκε όπως προστέθηκε η φράση «με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο» με την περίπτωση β' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

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.

#### Άρθρο 16. 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 μεταβιβασθούν, για την καταβολή του επιμεριστικά αναλογούντος οφειλόμενου φόρου, που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο, και των προσυζητήσεων ευθύνεται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο και ο νέος κύριος ή επικαρπωτής.



## Άρθρο 17. 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. 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.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 17, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 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 α.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.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 17, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

5. 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.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 17, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010. Η αναρίθμηση αυτή ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται 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 απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 17, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 6 με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010. Η αναρίθμηση αυτή ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

7. Για την καταχώρηση 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.

Η παράγραφος 5 του άρθρου 17, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 7 με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010. Η αναρίθμηση αυτή ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

8. 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.

Η παράγραφος 6 του άρθρου 17, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 8 με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010. Η αναρίθμηση αυτή ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

9. 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.

Η παράγραφος 7 του άρθρου 17, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 9 με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010. Η αναρίθμηση αυτή ισχύει από 01-01-2010, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

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 γραμμή μέχρι δευτέρου βαθμού με αυτόν, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ266 Α'), 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.

Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 18, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 35 του ν. 3220/2004 και ισχύουν από 01-01-2003, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του ίδιου νόμου.

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνονται οι προθεσμίες των προηγούμενων παραγράφων.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 18, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 15 του ν. 3193/2003 και ισχύει από 01-01-2003, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου.

Οι πρακτικές συνέπειες του παραπάνω νόμου κατέστησαν γρήγορα σαφείς. Από τη μια πλευρά μειώθηκαν σημαντικά τα πλεονεκτήματα της περίφημης «τριγωνικής» συναλλαγής, κατά την οποία η εξωχώρια εταιρία λειτουργούσε ως διαμεσολαβητής μεταξύ δύο νομικών προσώπων, δίνοντας τη δυνατότητα αφενός μεν να τιμολογούνται αγαθά σε χώρες με ευνοϊκές για το σκοπό αυτό ρυθμίσεις, αφετέρου δε να εξάγεται συνάλλαγμα προς τους φορολογικούς παραδείσους με τη μορφή δαπανών υπηρεσιών προς την εξωχώρια εταιρία.

Κάτι τέτοιο πλέον είναι ιδιαίτερα δυσχερές, καθώς η ελληνική εταιρία -βάσει της προαναφερθείσας διάταξης- δεν μπορεί να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της. Από την άλλη πλευρά, το κόστος διατήρησης ακινήτου σε εξωχώρια εταιρία είναι πλέον πολύ υψηλό. Το ποσοστό 15% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου πρακτικά σημαίνει ότι σε 6,5 χρόνια ο πραγματικός κύριος του ακινήτου καταβάλλει το σύνολο της αντικειμενικής αξίας αυτού ως φόρο ! Το ζητούμενο είναι να επιβληθούν αυστηρότατες κυρώσεις σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου 15% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ώστε να μην αποφεύγουν οι εξωχώριες εταιρίες την καταβολή του (π.χ. δέσμευση – κατάσχεση του ακινήτου.)

Όπως και να 'χει, η διεθνής κρίση, τα διογκούμενα ελλείμματα των αναπτυγμένων κρατών, τα οποία είναι υποχρεωμένα να δαπανήσουν ακόμη μεγαλύτερα ποσά για την έξοδο από την ύφεση, αλλά και η συνεπαγόμενη ανάγκη για την αύξηση των φορολογικών εσόδων, θα οδηγήσουν σε ακόμη ισχυρότερες πιέσεις εναντίον των φορολογικών παραδείσων. Ήδη έχουν αναληφθεί πρωτοβουλίες, οι οποίες ωστόσο, όπως είδαμε, είτε δεν είναι επαρκείς, είτε μπορούν εύκολα να παρακαμφθούν. Αυτό που διαφαίνεται ξεκάθαρα είναι πως το ζήτημα μπορεί να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικότερα σε πολυμερές επίπεδο, λαμβάνοντας υπόψη ωστόσο και τα συμφέροντα των ίδιων των φορολογικών παραδείσων, οι οποίοι αναμένεται να πληγούν έντονα από την ενδεχόμενη φυγή των υπεράκτιων κεφαλαίων.

Υπάρχουν δύο νόμοι για τις ενδοομιλικές συναλλαγές Ν.3728/2008 του Υπ. Ανάπτυξης και ο πιο πρόσφατος Ν.3775/2009 του Υπουργείου Οικονομικών .

**8.Αναφορά για το πώς δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα - Ε.Ε. - πριν και μετά των ως άνω αποφάσεων - Νόμοι - Οδηγίες.**

#### **ΟΙ OFFSHORE ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟ**

Εισαγωγικά πρέπει να επισημανθεί ότι στην ελληνική συναλλακτική πρακτική ο όρος «υπεράκτια εταιρία» έχει καθιερωθεί και αποτελεί την κατά το δυνατόν πιστή

μετάφραση του όρου «offshore company». Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για την περιγραφή μιας εταιρίας, η οποία έχει έδρα σε έναν από τους λεγόμενους φορολογικούς παραδείσους, χωρίς κατά κανόνα οι μέτοχοί της ή το αντικείμενο της δραστηριότητάς της να σχετίζονται με οποιονδήποτε τρόπο με τον τόπο αυτό.

### 8.1. Η ελληνική πραγματικότητα

Στην ελληνική νομοθεσία οι «υπεράκτιες εταιρίες» μετονομάστηκαν σε «εξωχώριες εταιρίες» μετά από τη θέση σε ισχύ του νέου φορολογικού νόμου (Ν.3091/2002). Σύμφωνα με τη διατύπωση του νόμου, ως εξωχώρια «νοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης».

Ο νόμος αυτός αποτελεί και την πρώτη ουσιαστική νομοθετική παρέμβαση, η οποία κρίθηκε πλέον απαραίτητη, καθώς το φαινόμενο της ραγδαίας εξάπλωσης των εξωχώριων εταιριών (ελληνικών επιχειρηματικών συμφερόντων) είχε λάβει στη χώρα μας εξωπραγματικές διαστάσεις. Οι Έλληνες επιχειρηματίες, επηρεασμένοι από τη διεθνή τάση για σύσταση εξωχώριων εταιριών, θεώρησαν ότι η offshore εταιρία αποτελεί επιβεβαίωση επιτυχημένης δραστηριότητας και συνακόλουθα σύμβολο προσωπικής και επιχειρηματικής προόδου. Σε αυτό συνέβαλε βέβαια και το «πέπλο μυστηρίου» που κάλυπτε τις εταιρίες μέχρι πρόσφατα, καθώς ο τρόπος σύστασής τους, ο πραγματικός τους σκοπός και οι κανόνες λειτουργίας τους ήταν αν όχι άγνωστοι, τουλάχιστον ασαφείς και απροσδιόριστοι. Παράλληλα, στην αντίληψη του μέσου συναλλασσόμενου οι δραστηριότητες των offshore εταιριών κινούνταν στο μεταίχμιο μεταξύ νομιμότητας και παρανομίας.

### 8.2. Η νομολογία του Αρείου Πάγου.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί η σημαντικότερη απόφαση της Ολομέλειας του Αρείου Πάγου (2/2003), βάσει της οποίας δεν αναγνωρίζεται νομική προσωπικότητα στις offshore εταιρίες, όταν για τη σύστασή τους έχει ακολουθηθεί η διαδικασία σύστασης της καταστατικής τους έδρας και όχι αυτή

της πραγματικής τους έδρας (πραγματική είναι η έδρα στην οποία ασκείται η διαχείριση της εταιρείας) .Με άλλες δηλαδή λέξεις, το ανώτατο δικαστήριο της χώρας έκρινε ότι οι εταιρίες που έχουν έδρα σε τρίτες χώρες και οι οποίες στην πραγματικότητα δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα είναι άκυρες, αν δεν έχει ακολουθηθεί για τη σύστασή τους η διαδικασία που προβλέπει το ελληνικό δίκαιο: «Αν συνεπώς διαπιστωθεί ότι η πραγματική έδρα της εταιρίας που φέρεται ως αλλοδαπή βρίσκεται στην Ελλάδα και δεν έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις ιδρύσεως (συστάσεως και δημοσιότητας) που επιτάσσει το ελληνικό δίκαιο για τον συγκεκριμένο εταιρικό τύπο, η εν λόγω εταιρία είναι άκυρη και θεωρείται ως “εν τοις πράγμασι” μόνο εταιρία.»

Οι συνέπειες της παραπάνω απόφασης είναι προφανείς. Και το γεγονός ότι η απόφαση αυτή συμπίπτει χρονικά με την προσπάθεια των ελληνικών φορολογικών αρχών να περιορίσουν τη δράση των εξωχώριων εταιριών στην Ελλάδα μόνο τυχαίο δεν μπορεί να θεωρηθεί. Άλλωστε, οι αρμόδιοι δηλώνουν ευθέως ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής «δεν θα σταματήσει εδώ». Φαίνεται ότι οι Έλληνες επιχειρηματίες θα πρέπει σύντομα να αναζητήσουν εναλλακτικές λύσεις. Και θα πρέπει, φυσικά, να θεωρείται δεδομένο ότι οι «φορολογικοί παράδεισοι» δε θα δυσκολευτούν ιδιαίτερα να εφεύρουν τέτοιες λύσεις, αφού απ’ αυτές θα εξαρτηθεί εν πολλοίς η επιβίωσή τους.

## **ΟΙ OFF SHORE ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ**

Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα και επειδή τέτοιες καταστάσεις στην Ελλάδα παίρνουν απρόβλεπτα μεγάλες διαστάσεις, η ίδρυση υπεράκτιων εταιριών από ορισμένους Έλληνες πολίτες, κυρίως στην Κύπρο μέχρι και την 31/12/2002, έγινε θέμα κοινωνικής καταξίωσης. Ο μεγαλύτερος αριθμός των εταιριών αυτών συνήθως ιδρύθηκαν χωρίς κάποιο συγκεκριμένο λόγο, αλλά στα πλαίσια του «να υπάρχει ένα φορολογικό βοήθημα εκτός Ελλάδος» Οι

περισσότερες από τις εταιρείες 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 εταιρείες που ιδρύθηκαν και τελικά συνεχίζουν να δραστηριοποιούνται εξυπηρετούνται δύο βασικοί σκοποί: α) Η Ανωθυμία και β) Η Υπερτιμολόγηση.

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

Ένα μέρος λοιπόν των υπεράκτιων εταιρειών ελληνικών συμφερόντων αποτελούν αυτές που όπως προαναφέρθηκε 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 εταιρειών αυτών είναι η με κάθε τρόπο απόκρυψη της πραγματικής τους ταυτότητας.

Είναι αλήθεια ότι 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. Βέβαια, όσον αφορά τα ακίνητα και σύμφωνα με τα όσα προαναφέρθηκαν, θεωρούμε όπως προαναφέραμε δύσκολο να επιτευχθούν σε μεγάλο ποσοστό οι επιδιώξεις του νομοθέτη επειδή οι πραγματικοί κάτοχοι των συγκεκριμένων ακινήτων επιθυμούν την ανωνυμία τους με οποιοδήποτε κόστος. Πολλά από αυτά τα πρόσωπα πιστεύουμε ότι ανήκουν στον πολιτικό ή καλλιτεχνικό χώρο και μια τέτοια δημόσια αποκάλυψη θα έβλαπτε την προσωπική τους εικόνα με απώλειες και σε πολλά άλλα επίπεδα. Πολλοί πραγματικοί κάτοχοι τέτοιων ακινήτων είναι είτε φυσικά πρόσωπα που βρίσκονται σε καθεστώς πτώχευσης, οποιαδήποτε δε προσωπική περιουσία θα αποτελούσε άμεσο στόχο των πιστωτών τους, είτε 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».

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

Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι αξιοσημείωτη η σταθερά ανοδική ζήτηση για 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 εύκολη και προσιτή τη χρήση των off-shore υπηρεσιών. Γενικά οι παράκτιες 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, αφενός έχοντας καθιερωθεί στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, αφετέρου επεκτείνοντας τις υπηρεσίες τους στον τομέα των ψηφιακών επενδύσεων, πετυχαίνουν την ουσιαστική ενσωμάτωσή τους στη διεθνή οικονομία.

### **Ο ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΥΠΡΙΑΚΩΝ OFF SHORE ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

Στη περίπτωση δε της κυπριακής πραγματικότητας όπου υπήρξε μετασχηματισμός των υπεράκτιων επιχειρήσεων σε κυπριακές μετά από την αλλαγή της κυπριακής νομοθεσίας την 1/1/2003, συνήθως αυτές αποδέχθηκαν την αλλαγή, επειδή παρά την αλλαγή του φορολογικού συντελεστή (από 4,25%



σε 10%), αυτός παρέμεινε ιδιαίτερα χαμηλός, υστερώντας ουσιαστικά κατά δέκα πέντε μονάδες του μέσου ελληνικού φορολογικού συντελεστή επιχειρήσεων. Επιπλέον η αμφιλεγόμενη μέχρι τότε υπεράκτια οντότητα, ενδύθηκε τον μανδύα της επιχείρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Με την άρση των διεθνών περιορισμών στη διακίνηση του κεφαλαίου, παρατηρείται μια παγκόσμια τάση εισαγωγής χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών με στόχο την προσέλκυση των κεφαλαίων αυτών. Οι διαφορές στη φορολογία διαδραματίζουν σήμερα ένα ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων επιχειρηματικής φύσεως και έχουν οδηγήσει στην ανάπτυξη πολυάριθμων χρηματοοικονομικών κέντρων, όπως η Κύπρος, σε όλο τον κόσμο τα οποία χρησιμοποιούν οι Έλληνες, ιδιαίτερα από το 1997 και μετά, στον διεθνή φορολογικό σχεδιασμό τους.

Ένα ακόμα στοιχείο το οποίο κάνει ιδιαίτερα ελκυστικές τις εταιρείες αυτές είναι το γεγονός ότι για τα εισοδήματα που προέρχονται εκτός του νησιού, φορολογείται η επιχείρηση (Εταιρεία Διεθνών Δραστηριοτήτων) μόνο αν η διοίκησή της ασκείται από την Κύπρο. Ασκείται δε η διοίκηση από την Κύπρο, όταν οι διοικούντες κατοικούν στο νησί για διάστημα μεγαλύτερο του ενός εξαμήνου. Σε αντίθετη περίπτωση φορολογούνται οι διοικούντες στο χώρο μόνιμης κατοικίας τους. Τι γίνεται συνήθως σε αυτή την περίπτωση; Εξευρίσκεται και δηλώνεται ως τόπος διαμονής των προσώπων της διοίκησης συνήθως μία υπεράκτια δικαιοδοσία όπου δεν φορολογεί τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, όταν αυτά προέρχονται από πηγές εκτός της δικαιοδοσίας (π.χ. British Virgin Islands). Όλες σχεδόν οι πρώην υπεράκτιες εταιρείες στην Κύπρο και σήμερα Διεθνών Δραστηριοτήτων Ελληνικών συμφερόντων είναι στην ουσία εικονικές και δεν εξυπηρετούν πραγματικές εμπορικές δραστηριότητες.

Το 2004, βάσει των επίσημων στοιχείων που δημοσίευσε το Υπουργείο Εμπορίου (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη), οι εγγραφές Κυπριακών εταιρειών έχουν φθάσει σε επίπεδα ρεκόρ. Οι νέες εγγραφές εταιρειών για το 2004 ανέρχονται σε 11.586 εταιρείες (& 1.848 έως 28/2/2005). Το προηγούμενο ρεκόρ καταγράφηκε το 2001 (9.432 εταιρείες). Το

σύνολο των εγγεγραμμένων εταιρειών στην Κυπριακή Δημοκρατία την 31/12/2004 ήταν 125.361.

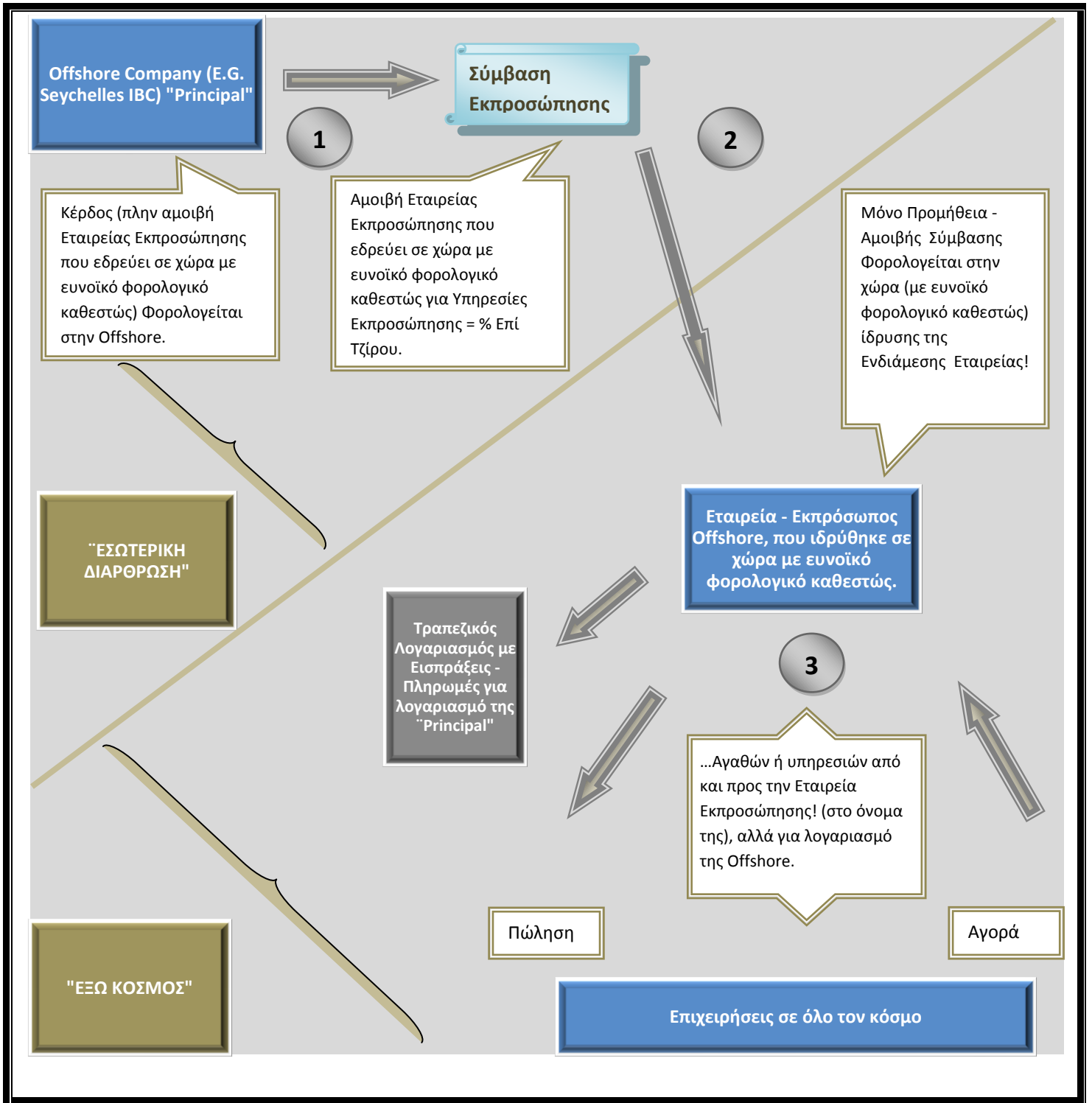
## **ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**

### **ΤΟ ΜΕΓΑΛΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΥΠΕΡΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (TRANSFER PRICING) ΜΕΣΩ OFF SHORE ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΣΗΣ – ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ (NOMEENE)**

Τα τελευταία χρόνια όλο και περισσότερα αγαθά εισάγονται στην Ελλάδα από χώρες χαμηλού κόστους. Επειδή όμως η αξία εισαγωγής των αγαθών αυτών είναι ελάχιστη σε σχέση με τη τιμή πώλησής τους, ο δρόμος τιμολόγησής τους

συνήθως περνάει από κάποια υπεράκτια δικαιοδοσία ή από κάποια εταιρεία της Ε.Ε. με χαμηλό φορολογικό συντελεστή (Βουλγαρία ή Κυπριακή εταιρεία Διεθνών Δραστηριοτήτων), έτσι ώστε τελικά η επιχείρηση να εμφανίσει μειωμένα κέρδη και χαμηλή φορολογική δαπάνη. (Π.χ. δημιουργούμε μια εταιρεία στο νησί Κ..... και όταν αγοράζουμε ένα εμπόρευμα από χώρα της Ε.Ε ή τρίτη χώρα πχ 10 ευρώ , το τιμολογούμε στην Ελλάδα 90 ευρώ , άρα όταν το πουλάμε εδώ 100 ευρώ φορολογούμαστε για 10 ευρώ και όχι για 90 που θα έπρεπε να φορολογηθούμε).

Η Κύπρος για να κατορθώσει να γίνει τελικά πλήρες μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναγκάστηκε να αποποιηθεί του οφέλους που αποκόμιζε από την εγκατάσταση των υπεράκτιων εταιρειών. Αμέσως όμως μετά μείωσε τον φορολογικό της συντελεστή στο 10% έτσι ώστε να αποτρέψει τη μαζική αποχώρηση των εταιρειών αυτών. Έχοντας επιβάλλει αυτή τη λογική φορολογία επί των κερδών 10%, η Κύπρος έχει διαφοροποιηθεί από άλλα χρηματοοικονομικά κέντρα, έχοντας παράλληλα συνάψει και ένα μεγάλο δίκτυο συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας. Δεν συμπεριλαμβάνεται στους "φορολογικούς παράδεισους" ή τις "μη συνεργάσιμες δικαιοδοσίες" ("μαύρη λίστα") όπως αυτές καθορίστηκαν από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα πολλοί Έλληνες επιχειρηματίες να το εκμεταλλευτούν με σκοπό να μειώσουν τα προς φορολόγηση κέρδη τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα διάρθρωσης NOMINEE Κυπριακής εταιρείας ακολουθεί κατωτέρω:



Αυτή η διάρθρωση είναι πολύ δημοφιλής και χρησιμοποιείται για περισσότερο από μία δεκαετία από επιχειρηματίες που θέλουν να συνδυάσουν το «Ευρωπαϊκό πρόσωπο» της Κύπρου με φορολογία χαμηλότερη του 10%.

Σε αυτή τη διάρθρωση ο κύριος συμβαλλόμενος («principal» ή «P») είναι συνήθως μία offshore ( «offshore» συστημένη στις Σεϋχέλλες ή αλλού). Η offshore αναθέτει μέσω μιας σύμβασης εκπροσώπησης-αντιπροσώπευσης («nominee - agency agreement») σε μία Κυπριακή εταιρεία την εκπροσώπηση της παγκοσμίως (εκτός Κύπρου) για πάσης φύσεως συναλλαγές (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις κ.α.). Κατ' αυτό τον τρόπο η Κυπριακή εταιρεία συναλλάσσεται στο όνομά της αλλά για λογαριασμό της «offshore».

Για αυτές τις υπηρεσίες (υπηρεσίες εκπροσώπησης - αντιπροσώπευσης προς την offshore) η Κυπριακή εταιρεία χρεώνει προμήθεια ως ποσοστό % επί του τζίρου.

Αυτή η προμήθεια και MONON φορολογείται στην Κύπρο. Τα υπόλοιπα κέρδη φορολογούνται στα βιβλία της «offshore» (συνήθως με πολύ χαμηλότερους συντελεστές, ακόμα και με 0%!). Έτσι η συνολική αποτελεσματική φορολογία της διάρθρωσης είναι σε επίπεδα κατά πολύ χαμηλότερα του 10%.

Οι φορολογικές αρχές της Ελλάδος είναι ιδιαίτερα δύσκολο να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο αυτό επειδή σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία θα πρέπει να αποδειχθεί σχέση κεφαλαίου ή φορέων (εταίρων – μετόχων) μεταξύ της υπεράκτιας και της ελληνικής εταιρείας. Η μεν σχέση κεφαλαίου αποδεικνύεται δύσκολα επειδή θα ήταν αφελές η ημεδαπή εταιρεία να συμμετάσχει στο κεφάλαιο της υπεράκτιας, η δε σχέση συμμετοχής των ιδίων φυσικών ή νομικών προσώπων και στις δύο εταιρείες μπορεί να προστατευτεί με την σύσταση εμπιστευμάτων (trusts).

Πως εξασφαλίζεται η Ανωθυμία και ποιά είναι η έννοια του εμπιστεύματος (TRUST);

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που απαιτείται ανωνυμία, οι εμπιστευματοδόχες εταιρείες στην Κύπρο μπορούν να κατέχουν τις μετοχές,

άνευ δικαιωμάτων, σε εμπίστευμα για τον πραγματικό δικαιούχο, μη μόνιμο κάτοικο Κύπρου. Ο εμπιστευτοδόχος οφείλει να εξασφαλίσει τη σχετική άδεια από τη Κεντρική Τράπεζα για να κατέχει μετοχές σε εμπίστευμα εκ μέρους των πραγματικών δικαιούχων.

Σε μερικές περιπτώσεις, επιχειρηματικοί λόγοι καθιστούν επιτακτική την ανάγκη διατήρησης της ανωνυμίας των φυσικών ή νομικών προσώπων που συμμετέχουν σε ένα επιχειρηματικό φορέα (εταιρεία). Δεδομένου ότι οι μετοχές των κυπριακών "μη δημοσίων" εταιρειών είναι υποχρεωτικά ονομαστικές, η επιζητούμενη ανωνυμία μπορεί να επιτευχθεί με την δημιουργία ενός εμπιστεύματος (trust). Η έννοια του εμπιστεύματος, αν και ανύπαρκτη στο ελληνικό δίκαιο, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και ευρύτατα διαδεδομένη στο αγγλοσαξονικό δίκαιο με τους σαφείς και αυστηρούς κανόνες που την διέπουν.

Το εμπίστευμα (trust) στο αγγλοσαξονικό δίκαιο (και, κατ' επέκταση, στο δίκαιο της Κύπρου) είναι μια μορφή πληρεξουσίου (trust deed), το οποίο μπορεί να είναι γενικό ή ειδικό με ευρύτατες ουσιαστικά μηδενικές εξουσίες, όπου απλά, η ταυτότητα του εντολέα (cestuis que trust ή beneficiary) προς τον εντολοδόχο (trustee) δεν είναι γνωστή στους τρίτους και ο εντολοδόχος παρουσιάζεται ως να κατέχει περιουσιακά στοιχεία ή να διενεργεί πράξεις για ίδιο λογαριασμό, ενώ στην ουσία τα κατέχει και τις διενεργεί για λογαριασμό και προς όφελος του εντολέα του, προς τον οποίο έχει υποχρέωση απόδοσης λογαριασμού.

Τα εμπιστεύματα αυτά (trusts) αναγνωρίζονται από την Νομοθεσία της Κύπρου. Έναντι των υπολοίπων Κυπριακών Αρχών (και φυσικά των τρίτων), ο εμπιστευματοδόχος (που συνήθως είναι εταιρείες των λογιστών της εταιρείας στην Κύπρο) παρουσιάζονται ως μέτοχοι της εταιρείας. Η παροχή υπηρεσιών εμπιστευματοδόχου (trustee) συνεπάγεται, φυσικά την καταβολή κάποιας επαγγελματικής αμοιβής η οποία συναρτάται από τον όγκο της επιτελούμενης εργασίας αλλά, στην πράξη, δεν συνθέτει ουσιαστική οικονομική επιβάρυνση.

Ο διαχειριστής ασκεί πλήρη οικονομικό έλεγχο στα περιουσιακά στοιχεία του trust, εκτός εάν έχουν προβλεφθεί ρητά περιορισμοί στις εξουσίες του, στο

συστατικό έγγραφο του trust από τον διαθέτη. Γενικότερα, ο διαχειριστής δεν επιτρέπεται να εκμεταλλεύεται την περιουσία του trust για ίδιο όφελος ή προς όφελος του διαθέτη, αλλά προς όφελος του δικαιούχου εκτός εάν έχουμε την περίπτωση του trust deed (ταυτοπροσωπία δικαιούχου και διαθέτη).

Η χρήση του trust μπορεί να παρέχει μια ισχυρή μορφή ανωνυμίας στον δικαιούχο, μιας και δίδεται η δυνατότητα να εμφανίζεται μόνο ο διαχειριστής ως απόλυτος εκπρόσωπός του. Αυτή η ιδιότητα βοήθησε στο σχηματισμό μονοπωλίων, αφού χρησιμοποιήθηκε από πολλούς επιχειρηματίες ως εργαλείο «μυστικής» εξαγοράς του ανταγωνισμού, που δεν μπορούσε να αντιμετωπίσει η αντιμονοπωλιακή νομοθεσία. Η ανωτέρω εξέλιξη προκάλεσε τη θεσμοθέτηση, anti.trust νομοθεσίας στις Η.Π.Α., που εμπόδιζε την ανωτέρω πρακτική.

Αναλύοντας τους τρόπους λειτουργίας ενός trust, εύκολα θα μπορέσουν να κατανοηθούν, τόσο η επιχειρηματική σκοπιμότητα που οδηγεί στην υιοθέτησή του, όσο και το γιατί αποτελεί δημοφιλή επιλογή η offshore εκδοχή του. Η δημιουργία ενός offshore trust, πλεονεκτεί όταν ο διαθέτης θέλει να αποκρύψει: τη συμμετοχή του σε μία εταιρεία, τη χρηματοδότηση μιας εταιρείας μέσω δανεισμού από το trust, τις αμοιβές υψηλόβαθμων στελεχών της onshore εταιρείας του, την κατοχή ή τα εισοδήματα από ακίνητα ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας. Εύλογος είναι, ο πονοκέφαλος που προκαλούν τα offshore trust στις ελεγκτικές αρχές κυρίως, των χωρών που είναι εγκατεστημένες οι μητρικές εταιρείες των trust, διότι εμπλέκονται σε πλήθος αμφισβητούμενων συναλλαγών και διαφυγόντων κερδών. Το διεθνές εμπορικό και φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκές, για να αντιμετωπίσει με επιτυχία τις δραστηριότητες των συγκεκριμένων νομικών προσώπων.

Μπορεί όμως να προστατευθεί η ελληνική πολιτεία από την φοροδιαφυγή που πραγματοποιείται μέσω αυτών των επιχειρηματικών σχημάτων; Δύσκολα επειδή η εμφανιζόμενη κυπριακή εταιρεία απολαμβάνει της αξιοπιστίας της επιχείρησης της Ευρωπαϊκής ένωσης. Ακριβώς τα ίδιο πρόβλημα υφίσταται και με τις Βρετανικές εταιρείες προμηθείας, οι οποίες στην ουσία είναι υποκρυπτόμενες υπεράκτιες επιχειρήσεις. (Αποτελούν αντιπροσώπους

υπεράκτιων εταιρειών των οποίων τα κέρδη προκύπτουν τεκμαρτά επί του κύκλου εργασιών με έναν συντελεστή συνήθως 5%, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες. Ο φορολογικός συντελεστής σε σχέση με τον εθνικό είναι ελάχιστος).

### **ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΜΕΣΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Υπάρχουν ήδη δύο νομοθετήματα τα οποία ρυθμίζουν το πλαίσιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πέρα από το ζήτημα της επικάλυψης, το οποίο πραγματικά υφίσταται και το οποίο θα πρέπει να ξεκαθαριστεί, καθώς το νομοθέτημα του (τέως) Υπουργείου Ανάπτυξης επιβάλλει υποχρέωση τεκμηρίωσης από τη χρήση 2008 και εξής, ενώ του Υπουργείου Οικονομικών από τη χρήση 2010 και εξής (με αποτέλεσμα από τη χρήση 2010 να υπάρχει η ίδια υποχρέωση για τον ίδιο λόγο για δύο διαφορετικούς φορείς με ελαφρά διαφοροποιημένες επιμέρους υποχρεώσεις!), η ουσία είναι η εκπαίδευση των ελεγχόντων. Υπάρχουν δύο νόμοι για τις ενδοομιλικές συναλλαγές Ν.3728/2008 του Υπ. Ανάπτυξης και ο πιο πρόσφατος Ν.3775/2009 του Υπουργείου Οικονομικών .

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΔΙΕΞΑΓΕΙ Η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΜΑΣ .**

#### **1ο Παράδειγμα: Αγορά ιατρικών ειδών από προμηθεύτρια χώρα της Ε.Ε. σε κρατικό νοσοκομείο.**

Ελληνική εταιρία προμηθεύει κρατικά νοσοκομεία με ιατρικά είδη. Παράλληλα συστήνει ένα κύκλωμα, όπου με τριγωνικές πωλήσεις μέσω εταιρίας εκπροσώπησης και εταιρίας Offshore, υπερτιμολογεί τα ιατρικά είδη. Αποτέλεσμα αυτού ήταν να χρεώνει το ελληνικό δημόσιο και τα ποσά της υπερτιμολόγησης από αυτή την διαδικασία, μέσω των ενδιάμεσων εταιριών ιδιοκτησίας του Έλληνα προμηθευτή να καταλήγουν στον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό.

Οι αναφερόμενοι – εμπλεκόμενοι στο παράδειγμα που παραθέτουμε είναι οι ακόλουθοι:

- Α) Η Εταιρία Α Χώρας της Ε.Ε. που είναι ο Αρχικός Προμηθευτής των ιατρικών ειδών.
- Β) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Β που ιδρύθηκε σε χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (Ενδιάμεσος) δημιουργήμα της Ελληνικής Εταιρίας.



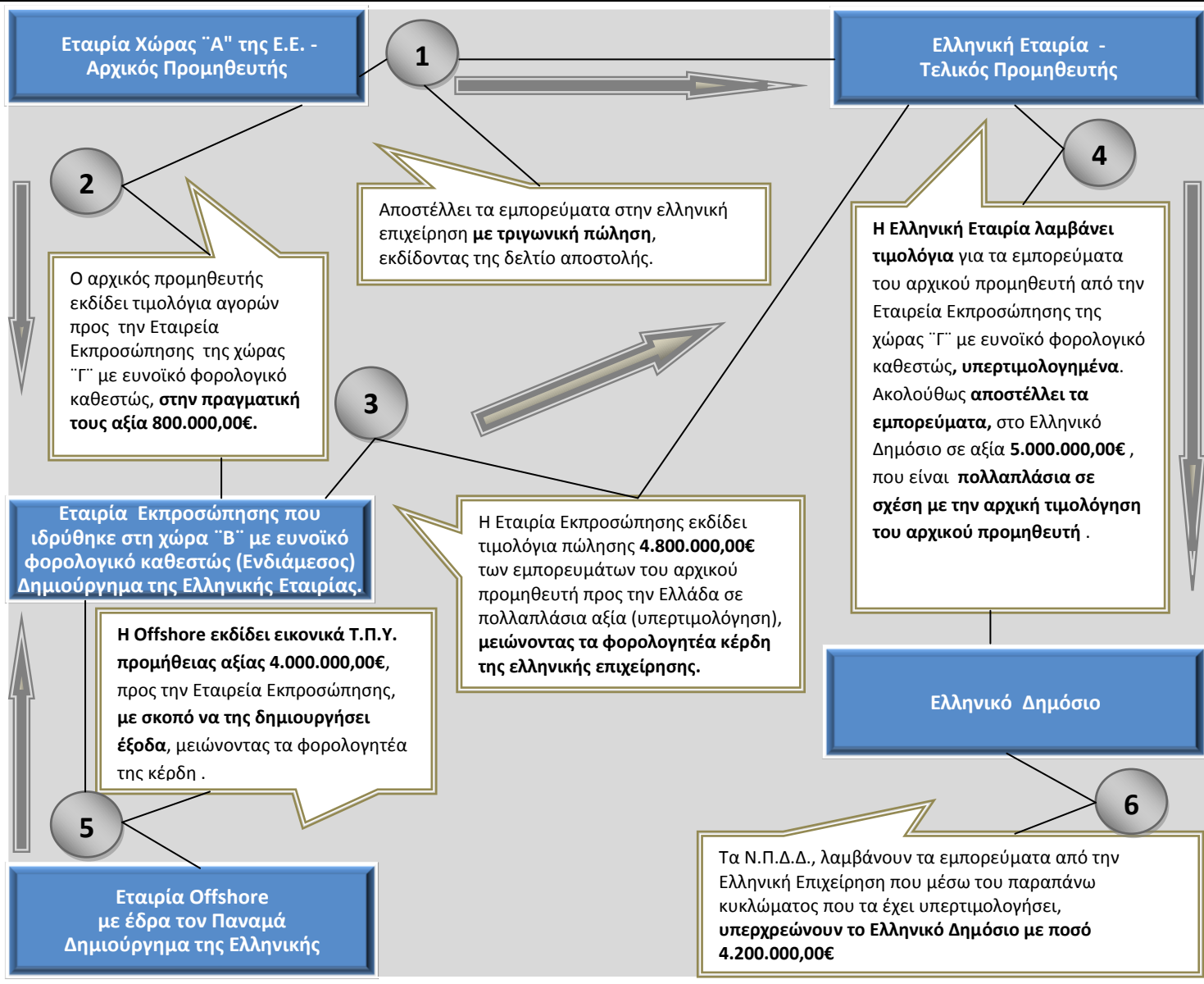
- Γ) Η Εταιρία Offshore Γ με έδρα τον Παναμά δημιούργημα της Ελληνικής.
- Δ) Η Ελληνική Εταιρία Δ - που είναι ο Τελικός Προμηθευτής των ιατρικών ειδών στο ελληνικό δημόσιο (νοσοκομεία) και ο πραγματικός ιδιοκτήτης των εταιριών Β και Γ.
- Ε) Ελληνικό Δημόσιο - Νοσοκομείο Ε.

**Συνοπτικά αναφέρουμε πως :**

- 1) ο αρχικός προμηθευτής Α αποστέλλει τα εμπορεύματα στην ελληνική επιχείρηση με **τριγωνική πώληση**, εκδίδοντας της δελτίο αποστολής.
- 2) Ο αρχικός προμηθευτής Α εκδίδει τιμολόγια αγορών προς την **Εταιρεία Εκπροσώπησης Β** της χώρας με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, στην πραγματική τους αξία **800.000,00€**.
- 3) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Γ εκδίδει τιμολόγια πώλησης **4.800.000,00€** των εμπορευμάτων του αρχικού προμηθευτή προς την Ελλάδα σε **πολλαπλάσια αξία (υπερτιμολόγηση)**, μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη της ελληνικής επιχείρησης.
- 4) Η Ελληνική Εταιρία Δ λαμβάνει τιμολόγια για τα εμπορεύματα του αρχικού προμηθευτή Α από την Εταιρεία Εκπροσώπησης Γ της χώρας με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, **υπερτιμολογημένα**. Ακολουθώντας αποστέλλει τα εμπορεύματα, στο Ελληνικό Δημόσιο σε αξία **5.000.000,00€**, που είναι **πολλαπλάσια σε σχέση με την αρχική τιμολόγηση του αρχικού προμηθευτή**.
- 5) Το Ν.Π.Δ.Δ. Ε, λαμβάνει τα εμπορεύματα από την Ελληνική Επιχείρηση Δ η οποία μέσω του παραπάνω κυκλώματος τα έχει υπερτιμολογήσει, **υπερχρεώνοντας το Ελληνικό Δημόσιο με ποσό 4.200.000,00€ (υπερτιμολόγηση 5.000.000,00€ - πραγματικό κόστος εμπορευμάτων 800.000,00€ = ποσό υπερτιμολόγησης 4.200.000,00€)**.

Παρακάτω ακολουθεί η σχηματική απεικόνιση:

**1ο Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΥΠΕΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.**

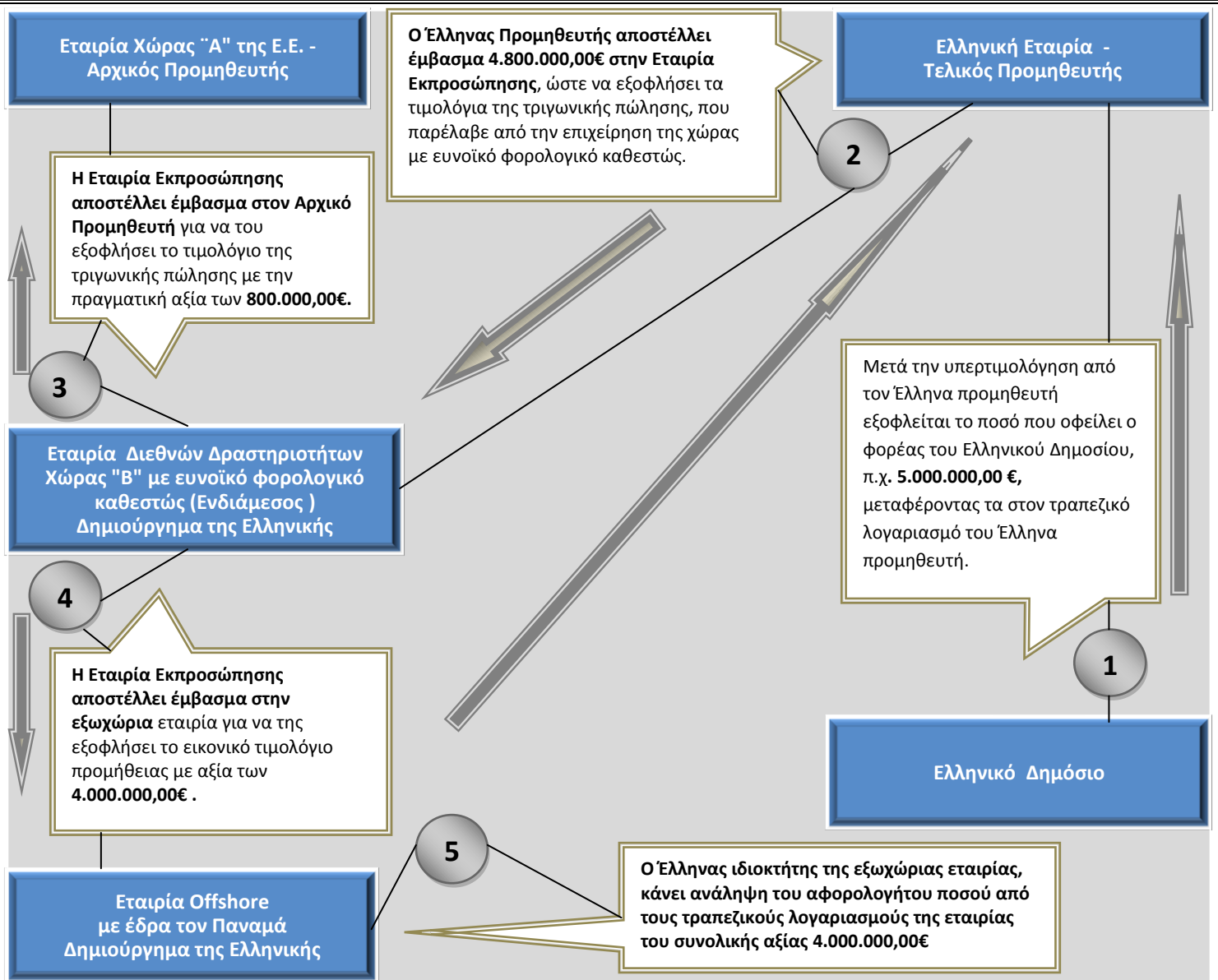


Το ποσό της υπερτιμολόγησης ανέρχεται σε 5.000.000,00€ και κατανεμήθηκε ως εξής: α) 200.000,00€ φορολογήθηκε ως κέρδος του Έλληνα προμηθευτή στην Ελλάδα, β) 4.800.000,00€ εμβάστηκαν από τον Έλληνα προμηθευτή στην εταιρία εκπροσώπησης, γ) από την εταιρία εκπροσώπησης εμβάστηκαν 800.000,00€ στον αρχικό προμηθευτή και 4.000.000,00€ στην Offshore εταιρία ιδιοκτησίας του Έλληνα προμηθευτή.

Η κίνηση του χρήματος είχε την παρακάτω ροή:

- 1) Μετά την υπερτιμολόγηση από τον Έλληνα προμηθευτή εξοφλείται το ποσό που οφείλει ο φορέας του Ελληνικού Δημοσίου Ε, στο ποσό των **5.000.000,00 €**, μεταφέροντας τα στον τραπεζικό λογαριασμό του Έλληνα προμηθευτή.
- 2) Ο Έλληνας Προμηθευτής Δ αποστέλλει έμβασμα **4.800.000,00€ στην Εταιρία Εκπροσώπησης Β**, ώστε να εξοφλήσει τα τιμολόγια της τριγωνικής πώλησης, που παρέλαβε από την επιχείρηση της χώρας με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.
- 3) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Β αποστέλλει έμβασμα στον Αρχικό Προμηθευτή Α για να του εξοφλήσει το τιμολόγιο της τριγωνικής πώλησης με την πραγματική αξία των **800.000,00€**.
- 4) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Β αποστέλλει έμβασμα στην εξωχώρια εταιρία για να της εξοφλήσει το εικονικό τιμολόγιο προμήθειας με αξία των **4.000.000,00€**.
- 5) Ο Έλληνας ιδιοκτήτης Δ της εξωχώριας εταιρίας Γ, κάνει ανάληψη του αφορολογήτου ποσού από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας του συνολικής αξίας **4.000.000,00€**

**1ο Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ, ΠΡΟΣ ΤΗΝ OFFSHORE ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΥ ΩΣ ΑΝΩ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΑ ΣΤΟ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΤΗΝ ΣΥΣΤΗΣΕ.**



**2ο Παράδειγμα: Αγορά με δημόσιο διαγωνισμό τηλεπικοινωνιακού υλικού με λογισμικό, από επιχείρηση χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

Δύο Ν.Π.Δ.Δ. ύστερα από δημόσιο διαγωνισμό προχώρησαν στην αγορά τηλεπικοινωνιακού υλικού με το αντίστοιχο λογισμικό, προκειμένου να καλύψουν υπηρεσιακές τους ανάγκες. Μετά την επιλογή της ελληνικής επιχείρησης που λειτούργησε ως αντιπρόσωπος της ευρωπαϊκής προμηθεύτριας εταιρίας, στήθηκε ένα κύκλωμα προκειμένου ή αξία των εμπορευμάτων να υπερτιμολογηθεί. Την διαφορά της υπεραξίας όπως θα δείξουμε και παρακάτω την καρπώθηκε ο ιδιοκτήτης της ελληνικής επιχείρησης, χωρίς να αποκλείεται, αφού αυτός επιλέχθηκε από την ευρωπαϊκή προμηθεύτρια να ενήργησε για λογαριασμό της με την ανάλογη αμοιβή.

Οι αναφερόμενοι – εμπλεκόμενοι στο παράδειγμα που παραθέτουμε είναι οι ακόλουθοι:

- Α) Η Εταιρία Α Χώρας της Ε.Ε. που είναι ο Αρχικός Προμηθευτής του τηλεπικοινωνιακού μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Β) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Β που ιδρύθηκε σε χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (Ενδιάμεσος) δημιουργία της Ελληνικής Εταιρίας.
- Γ) Η Εταιρία Offshore Γ με έδρα τον Παναμά δημιουργία της Ελληνικής Δ.
- Δ) Η Ελληνική Εταιρία Δ - που είναι ο Τελικός Προμηθευτής του τηλεπικοινωνιακού μηχανολογικού εξοπλισμού στο ελληνικό δημόσιο (Ν.Π.Δ.Δ.) και ο πραγματικός ιδιοκτήτης των εταιριών Β και Γ.
- Ε) Ελληνικό Δημόσιο – δύο Ν.Π.Δ.Δ..

Συγκεκριμένα η ακολουθία των γεγονότων έχει ως εξής:

- 1) Ο Αρχικός Προμηθευτής Α τιμολογεί την Ελληνική Εταιρία Δ για τον τηλεπικοινωνιακό μηχανολογικό εξοπλισμό με δύο τιμολόγια :  
**500.000,00€ + 400.000,00€ = 900.000,00€**
- 2) Στην συνέχεια και καθ' υπόδειξη του Έλληνα ιδιοκτήτη της ελληνικής εταιρίας Δ ο Αρχικός Προμηθευτής Α τιμολογεί την Εταιρία Εκπροσώπησης Β για το λογισμικό, με δύο Τ.Π.Υ. αξίας :**1.500.000,00€ + 1.200.000,00€ = 2.700.000,00€**. Η συνολική τιμολόγηση της ευρωπαϊκής προμηθεύτριας εταιρίας Α ανήλθε σε **3.600.000,00€**.  
(900.000,00€ + 2.700.000,00)
- 3) Η Εταιρία Εκπροσώπησης Β τιμολογεί για το ίδιο λογισμικό την Ελληνική Εταιρία Δ με δύο τιμολόγια : **3.500.000,00€ (αρχικό**

$1.500.000,00\text{€} + 3.800.000,00\text{€}(\text{αρχικό } 1.200.000,00\text{€}) = 7.300.000,00\text{€}$  υπερτιμολογώντας το λογισμικό κατά  $2.000.000,00\text{€}$  και  $2.600.000,00\text{€}$  αντίστοιχα.

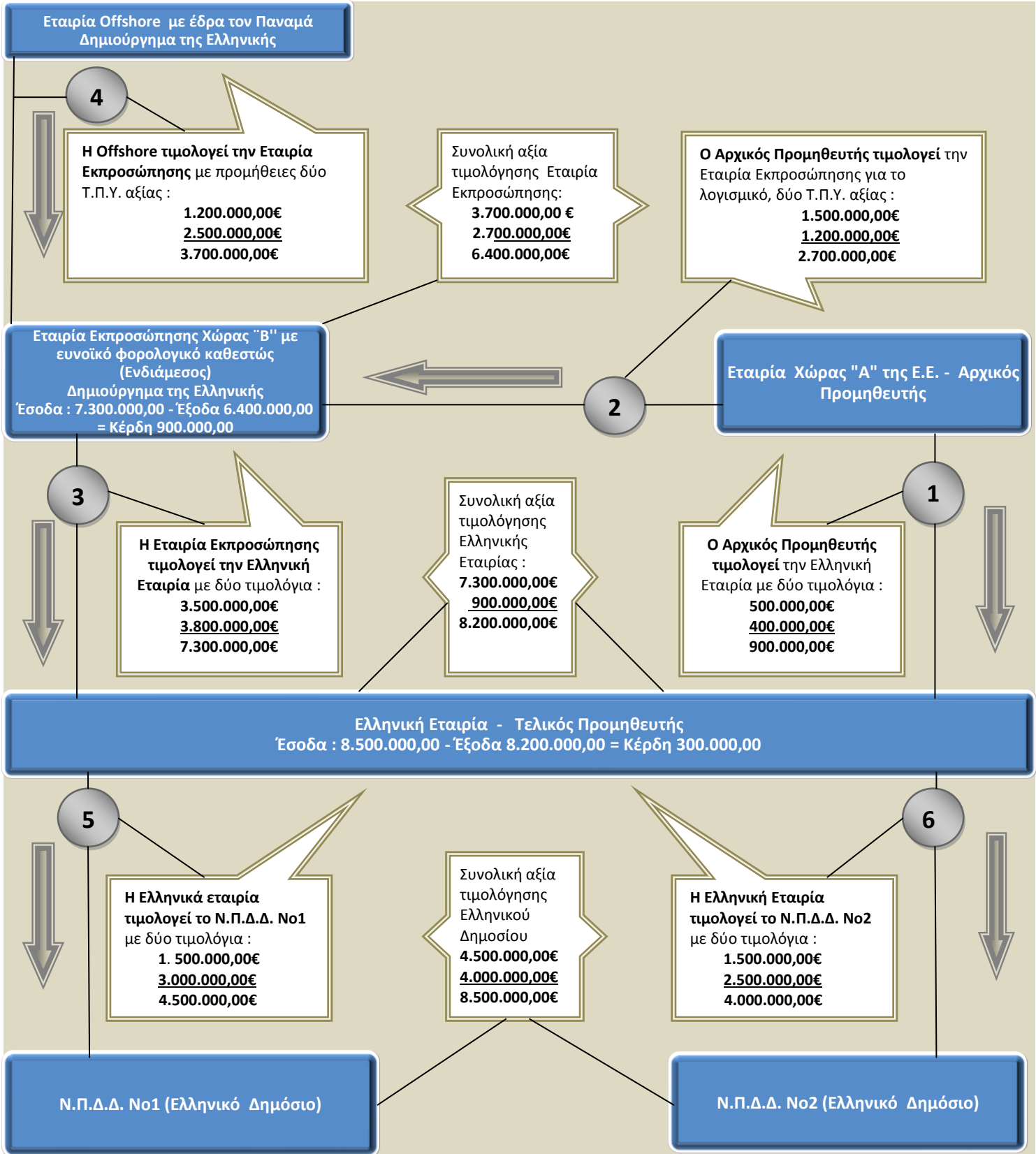
- 4) Η Offshore Γ τιμολογεί την Εταιρία Εκπροσώπησης Β με προμήθειες προκειμένου να της δημιουργήσει έξοδα παρότι αυτή έχει έδρα σε χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς με δύο Τ.Π.Υ. αξίας :  $1.200.000,00\text{€} + 2.500.000,00\text{€} = 3.700.000,00\text{€}$
  
- 5) Η Ελληνική εταιρία Δ τιμολογεί το Ν.Π.Δ.Δ. Ε1 με δύο τιμολόγια  $1.500.000,00\text{€}$  (τεχνολογικός εξοπλισμός) +  $3.000.000,00\text{€}$ (λογισμικό) =  $4.500.000,00\text{€}$  και επίσης τιμολογεί το Ν.Π.Δ.Δ. Ε2 με δύο τιμολόγια :  $1.500.000,00\text{€}$ (τεχνολογικός εξοπλισμός) +  $2.500.000,00\text{€}$ (λογισμικό) =  $4.000.000,00\text{€}$ . Συνολική αξία τιμολόγησης Ελληνικού Δημοσίου :  $4.500.000,00\text{€} + 4.000.000,00\text{€} = 8.500.000,00\text{€}$ . Η διαφορά μεταξύ υπερτιμολόγησης και πραγματικής αξίας είναι  $8.500.000,00\text{€} - 3.600.000,00\text{€} = 4.900.000,00\text{€}$

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στο ένα Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει για τον εξοπλισμό τιμολόγιο αξίας  $1.500.000,00\text{€}$  υπερτιμολογημένο κατά  $1.000.000,00\text{€}$  και για το λογισμικό τιμολόγιο αξίας  $3.000.000,00\text{€}$  υπερτιμολογημένο κατά  $1.500.000,00\text{€}$  . Στο άλλο Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει για τον εξοπλισμό τιμολόγιο αξίας  $1.500.000,00\text{€}$  υπερτιμολογημένο κατά  $1.100.000,00\text{€}$  και για το λογισμικό τιμολόγιο αξίας  $2.500.000,00\text{€}$  υπερτιμολογημένο κατά  $1.300.000,00\text{€}$ .

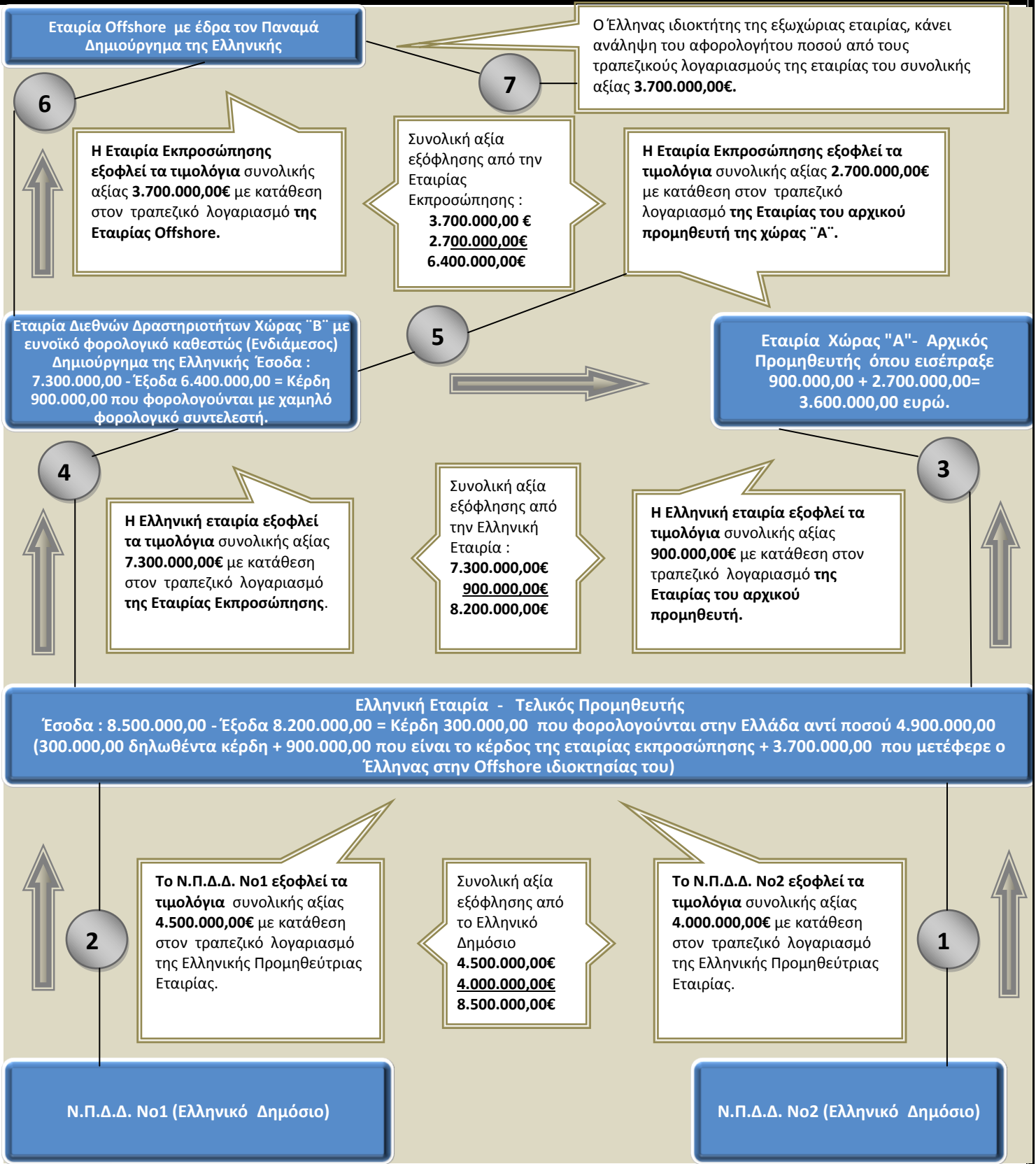
Το συνολικό ποσό της υπερτιμολόγησης ανέρχεται στα  $4.900.000,00\text{€}$ , το οποίο κατανεμήθηκε ως εξής:

- α)  $300.000,00\text{€}$  ως καθαρό κέρδος της ελληνικής επιχείρησης που φορολογήθηκε στην Ελλάδα (Έσοδα :  $8.500.000,00$  - Έξοδα  $8.200.000,00 =$  Κέρδη  $300.000,00\text{€}$ ),
- β)  $900.000,00\text{€}$  ως καθαρό κέρδος της επιχείρησης εκπροσώπησης ιδιοκτησίας του Έλληνα, που φορολογήθηκε στην χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (Έσοδα :  $7.300.000,00\text{€}$  - Έξοδα  $6.400.000,00\text{€} =$  Κέρδη  $900.000,00\text{€}$ )
- γ)  $3.700.000,00\text{€}$  που μεταφέρθηκε στην Offshore εταιρία Γ με έδρα τον Παναμά ιδιοκτησίας του Έλληνα προκειμένου να μην φορολογηθεί (βλέπε περίπτωση 4).

**2<sup>ο</sup> Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΥΠΕΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.**



**2<sup>ο</sup> Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ, ΠΡΟΣ ΤΗΝ OFFSHORE ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΥ ΩΣ ΑΝΩ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΑ ΣΤΟ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΤΗΝ ΣΥΣΤΗΣΕ.**





**3ο Παράδειγμα: Αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού από προμηθεύτρια χώρα της ευρωπαϊκής ένωσης, που σχετίζεται με επιδότηση 50% από το ελληνικό δημόσιο.**

Ελληνική βιομηχανία αγόρασε μηχανολογικό εξοπλισμό από προμηθεύτρια εταιρία της ευρωπαϊκής ένωσης για το κόστος της οποίας πήρε επιδότηση από το ελληνικό δημόσιο στο 50% της αξίας αγοράς. Για τον λόγο αυτό ο μεγαλομέτοχος της ελληνικής βιομηχανίας έστησε ένα κύκλωμα προκειμένου να λάβει τον ως άνω εξοπλισμό σε πολλαπλάσια αξία από την πραγματική. Προφανής του σκοπός ήταν να λάβει μεγαλύτερη επιδότηση, που θα κάλυπτε την συμμετοχή της εταιρίας του στην αγορά του εξοπλισμού καθώς και να εμβάσει ποσά στους προσωπικούς λογαριασμούς του ίδιου και των υπολοίπων φυσικών προσώπων που συμμετείχαν στο κύκλωμα.

Οι αναφερόμενοι – εμπλεκόμενοι στο παράδειγμα που παραθέτουμε είναι οι ακόλουθοι:

- 1) Η Ελληνική βιομηχανία “Ω” που αγόρασε τον μηχανολογικό εξοπλισμό, πήρε την σχετική επιδότηση από το δημόσιο, εξαγόρασε την ομοειδή επιχείρηση Ι και είχε ως μετόχους τους Ω1, Ω2 και Ω3.
- 2) Η αρχική προμηθεύτρια εταιρία Ε που πούλησε τον εξοπλισμό στην Ω.
- 3) Ο μεγαλομέτοχος “Ω1” της Ω που έστησε το κύκλωμα σε συνεργασία με τον Δ.
- 4) Ο Δ που σε συνεργασία με τον Ω1 ίδρυσαν την offshore Ο και την εταιρία εκπροσώπησης Θ σε χώρα με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, προκειμένου αυτές να στέλνουν έξοδα στην ελληνική βιομηχανία και να λαμβάνουν έσοδα.
- 5) Η Λ που είναι η κόρη του Δ εισέπραξε μέρος της επιδότησης για να αγοράσει ακίνητο.
- 6) Η Ζ που είναι μέτοχος της ομοειδούς εταιρίας Ι, την πούλησε στην Ω λαμβάνοντας μέρος από το ποσό της επιδότησης.
- 7) Ο δικηγόρος Κ που παρείχε νομικές υπηρεσίες στον Ω1 και Δ προκειμένου να συστήσει την offshore Ο και την εταιρία εκπροσώπησης Θ, καθώς και να τις εκπροσωπή, λαμβάνοντας την σχετική αμοιβή.

Συνοπτικά αναφέρουμε πως ο αρχικός προμηθευτής Ε τιμολόγησε στην offshore Ο τον εξοπλισμό στην πραγματική του αξία → η offshore Ο μέσω της εταιρίας εκπροσώπησης Θ τιμολόγησε στην ελληνική βιομηχανία Ω τον εξοπλισμό σε πολλαπλάσια αξία → το ελληνικό δημόσιο επιδότησε την ελληνική βιομηχανία Ω στο 50% της πολλαπλάσιας αξίας → η ελληνική βιομηχανία Ω εξόφλησε τα υπερτιμολογημένα τιμολόγια εμβάζοντας ποσά στην offshore Ο → η offshore Ο κατέθεσε χρηματικά ποσά στα φυσικά πρόσωπα (Ω1, Ω2, Ω3, Δ, Λ, Κ και Ζ) που συμμετείχαν στο κύκλωμα, προκειμένου να αποκομίσουν τα κέρδη από την διαφορά της επιδότησης.

Συγκεκριμένα αναφέρουμε την ακόλουθη σειρά γεγονότων:

- 1) Ο Αρχικός προμηθευτής Ε ξέδωσε τρία τιμολόγια προς την offshore "Ο" συνολικής αξίας 9.040.000,00 €, που αφορούσε μηχανολογικό εξοπλισμό ως εξής : 3.100.000,00 €, 2.700.000,00 € και 3.240.000,00 € αντίστοιχα.
- 2) Η Εταιρία εκπροσώπησης της "Θ" εξέδωσε υπερτιμολογημένα τιμολόγια αξίας 36.160.000,00€ για λογαριασμό της offshore "Ο", στην Ελληνική επιχείρηση "Ω", και η offshore "Ο" κατέθεσε στην Θ 900.000,00 € ως προμήθεια.
- 3) Σε συνεργασία με τον "Δ", η ΩΜΕΓΑ έλαβε από την offshore "Ο" μέσω της εταιρία εκπροσώπησης "Θ" μερικώς εικονικά τιμολόγια σε πολλαπλάσια αξία από την πραγματική, με σκοπό οι μέτοχοι Ω1, Ω2 ,Ω3 να καρπωθούν μέρος της διαφοράς ποσού 13.560.000,00€.
- 4) Το Ελληνικό Δημόσιο Χορήγησε επιδοτήσεις ύψους 18.080.000,00€ στην επιχείρηση ΩΜΕΓΑ.
- 5) Μέσω της offshore "Ο" του "Δ" υπερτιμολογήθηκε η ελληνική επιχείρηση Ω, για αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού από τον αρχικό προμηθευτή "Ε". Η "Ω" εξόφλησε την offshore "Ο" με συνολικό ποσό 36.160.000,00€, (πήρε σαν επιδότηση από το Ελληνικό Δημόσιο το 50% της υπερτιμολόγησης). Στην συνέχεια η offshore "Ο" μετέφερε το ως άνω ποσό ως εξής: 9.040.000,00 €, στον αρχικό προμηθευτή "Ε" για την εξόφληση του εξοπλισμού και 13.560.000,00€,στο κύκλωμα που καρπώθηκε την διαφορά μεταξύ πραγματικής επιδότησης και της υπερτιμολογημένης.
- 6) Η offshore "Ο" κατέθεσε στους τραπεζικούς λογαριασμούς 1,2 και 3 του "Δ" 4.000.000,00 €, που αποτελούν μέρος της διαφοράς (13.560.000,00€).μεταξύ πραγματικής και υπετιμολογημένης αξίας του εξοπλισμού .
- 7) Η offshore "Ο" κατέθεσε για λογαριασμό του μετόχου "Ω1" της "Ω" συνολικά 1.000.000,00 €, για εξαγορά της εταιρίας "Ι" μέσω αύξησης Μ.Κ.
- 8) Ο "Δ" κατέθεσε στην "Ζ" 860.000,00 €, για την συμμετοχή της στο κύκλωμα, αφού πούλησε την εταιρία της "Ι", στην ΩΜΕΓΑ με διαδοχικές αυξήσεις κεφαλαίου.
- 9) Η offshore "Ο" κατέθεσε στον δικηγόρο "Κ" 1.500.000,00 €, από τα οποία τα 100.000,00€ ήταν η αμοιβή του και τα υπόλοιπα 1.400.000,00 €, τα κατέθεσε ο "Κ" σε λογαριασμό του μετόχου "Ω1" της "Ω".

- 10) Η offshore “Ο” κατέθεσε στον μέτοχο “Ω1” 6.000.000,00 €, τα οποία τα διένειμε ισόποσα (2.000.000,00 €) σε δικό του λογαριασμό και σε λογαριασμούς των μετόχων “Ω2” και “Ω3” της “Ω”.
- 11) Ο “Δ” κατέθεσε στον λογαριασμό της κόρης του “Λ” 1.000.000,00 €, η οποία στην συνέχεια έκανε ανάληψη του ποσού για αγορά ακινήτου.

Διευκρινίζουμε πως η ροή των χρημάτων που διακινήθηκαν στο παραπάνω παράδειγμα από την τιμολόγηση του μηχανολογικού εξοπλισμού μέχρι και την κατάθεση στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των φυσικών προσώπων που συμμετείχαν στο κύκλωμα είναι η κάτωθι.

Απεικόνιση ποσών από τον Αρχικό Προμηθευτή μέχρι την είσπραξη της επιδότησης				
Πραγματικό Κόστος Εξοπλισμού (βλέπε Νο1)	<b>9.040.000,00€</b>	Επιδότηση Ελληνικού Δημοσίου 50%	<b>4.520.000,00€</b>	Πραγματικό ποσό που θα έπρεπε να λάβει ως επιδότηση
Υπερτιμολογημένο Ποσό (βλέπε Νο2)	<b>36.160.000,00€</b>		<b>18.080.000,00€</b>	Ποσό επιδότησης μετά την υπερτιμολόγηση (βλέπε Νο 1)
Διαφορά	<b>27.120.000,00€</b>	Διαφορά	<b>13.560.000,00€</b>	Ποσό που μοιράστηκε στο κύκλωμα (βλέπε Νο 3,4)
Κίνηση Χρηματικών Ποσών από την διαφορά της επιπλέον επιδότησης που κατατέθηκαν στους εμπλεκόμενους				
Σχόλια	Φυσικά Πρόσωπα	Ποσά	Σχόλια	
(βλέπε Νο 9,10)	Μέτοχος Ω1	<b>3.400.000,00€</b>	Αμοιβή του μετόχου Ω1.	
(βλέπε Νο 10)	Μέτοχος Ω2	<b>2.000.000,00€</b>	Αμοιβή του μετόχου Ω2.	
(βλέπε Νο 10)	Μέτοχος Ω3	<b>2.000.000,00€</b>	Αμοιβή του μετόχου Ω3.	
(βλέπε Νο 6,11)	Δ ιδιοκτήτης Offshore	<b>3.000.000,00€</b>	Υπόλοιπο αμοιβής μείον κατάθεση στην Λ.	
(βλέπε Νο 2)	Θ εταιρία εκπροσώπησης	<b>900.000,00€</b>	Αφορά Προμήθεια εκπροσώπησης.	
(βλέπε Νο 11)	Λ κόρη Δ	<b>1.000.000,00€</b>	Μεταφέρθηκε από τον πατέρα της.	
(βλέπε Νο 7)	Ι εξαγορασθείσα εταιρία	<b>1.000.000,00€</b>	Ποσό εξαγοράς από Ω.	
(βλέπε Νο 8)	Ζ μέτοχος της Ι	<b>860.000,00€</b>	Αμοιβή της μετόχου Ζ που έλαβε από τον Δ.	
(βλέπε Νο 9)	Κ Δικηγόρος της Ω	<b>100.000,00€</b>	Αμοιβή του δικηγόρου Κ.	
(βλέπε Νο 3,4)	Σύνολο επιδότησης	<b>13.560.000,00€</b>		

Συμπερασματικά βλέπουμε πώς μία επιχείρηση στην άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εντός της ελληνικής επικράτειας συναλλάσσεται με τέτοιο τρόπο, που αντί με την παραγωγική της διαδικασία να αυξάνει το ΑΕΠ της χώρας, ακολουθεί την εύκολη όσο και κατακριτέα συμπεριφορά, που οδηγεί στην χρέωση του ελληνικού δημοσίου και κατ' επέκταση στην υπερχρέωση της χώρας.

**3<sup>ο</sup> Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ OFFSHORE ΓΙΑ ΔΙΑΣΠΑΘΗΣΗ ΕΠΙΔΟΤΗΣΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ .**

**ΕΜΠΛΕΚΟΜΕΝΟΙ:**

Ω= Ελληνική επιχείρηση που πήρε επιδότηση, Ο=Offshore, Δ=Τελικός μέτοχος Offshore, Θ=Εταιρία εκπροσώπησης Offshore, Ε= Ιταλός προμηθευτής, Ι= Εξαγορασθείσα Εταιρία απ'ο την Ω, Ζ= Πρώην μέτοχος της εξαγορασθείσας, Ω1-Ω2-Ω3= Μέτοχοι της Ω, Κ= Δικηγόρος της Ω, Λ=Κόρη του Δ.



Αντίστοιχα και στο σύνολο των παραδειγμάτων, που αναφέραμε παραπάνω αποδεικνύεται πώς λειτούργησε ένα μέρος του επιχειρηματικού κόσμου στην χώρα μας, καθώς και με ποιον τρόπο χρησιμοποίησαν τις offshore εταιρίες, προκειμένου να αποκομίσουν αφορολόγητα χρήματα και στη συνέχεια να τα ξεπλύνουν μέσω πολυδαίδαλων κυκλωμάτων.

Αυτονόητο είναι το γεγονός πως η παραπάνω διαδικασία συντέλεσε σε αυτό που βιώνει η χώρα σήμερα και ευχή όλων μας είναι να τα καταφέρουμε. Το Σ.Δ.Ο.Ε. από την μεριά του όντας η αιχμή του δόρατος, σχετικά με την πάταξη της φοροδιαφυγής και πάρα τις αντίξοες συνθήκες εργασίας (υλικοτεχνικός εξοπλισμός – προσωπικό – ωράριο εργασίας) συνεχίζουμε την προσπάθεια ώστε τα φαινόμενα φοροδιαφυγής αν όχι να παταχθούν, τουλάχιστον να μειωθούν στο ελάχιστο.

Το πλήθος των υποθέσεων που αντιμετωπίζουμε στην υπηρεσία μας σχετικά με την διαμεσολάβηση offshore εταιρειών στην διασπάθιση δημόσιου χρήματος είναι μεγάλο. Επίσης θέλω να επισημάνω πως πέρα από τον δημόσιο τομέα το φαινόμενο αυτό συναντάται συχνά και στον ιδιωτικό τομέα όπου επιχειρήσεις προκειμένου να υπερτιμολογήσουν τους πελάτες τους (ιδιωτικές επιχειρήσεις), ακολουθούν ακριβώς την ίδια συναλλακτική συμπεριφορά με τα παραδείγματα που αναφέραμε προηγουμένως.

## **9.Ελεγκτική αντιμετώπιση των offshore από την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση.**

Τα ζητήματα τεκμηρίωσης είναι πολύ τεχνικά, έχουν μεγάλη πολυπλοκότητα και απαιτούν μεγάλη εξειδίκευση από τους ελεγκτικούς φορείς. Επιπλέον, δεν μπορεί να σταθεί εύκολα υποκειμενική κρίση από την πλευρά των ελεγκτών όπως συμβαίνει λόγω χάρη στην περίπτωση των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, καθώς τα θέματα των ενδοομιλικών συναλλαγών στηρίζονται σε οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. και τον συνακόλουθο Κώδικα Δεοντολογίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών που κι εμείς (σχεδόν αυτολεξεί) εφαρμόσαμε στο δίκαιό μας μέσω των παραπάνω νομοθετημάτων. Κατά συνέπεια τυχόν ανεπαρκώς τεκμηριωμένες αιτιάσεις περί παραβάσεων από την πλευρά των ελεγκτών θα προσκρούουν σε πολύ οργανωμένες από πλευράς τεχνογνωσίας ομάδες από την πλευρά των επιχειρήσεων συνεπικουρούμενες από πολύ εξειδικευμένους στο αντικείμενο συμβούλους, οι οποίοι στην προκειμένη περίπτωση μπορεί να είναι και από το εξωτερικό.

Αποτέλεσμα θα είναι εκθέσεις ελέγχου αδύναμες, που δεν θα μπορούν να σταθούν, ή θα προσβάλλονται πολύ εύκολα στο δικαστήριο.

### **10.Προτάσεις της φορολογικής αρχής για την αντιμετώπισή τους.**

Μια πρόταση είναι να αυξηθούν υπέρμετρα οι φορολογικές επιβαρύνσεις οποιουδήποτε ακινήτου δεν εμφανίζονται οι ιδιοκτήτες του σε επίπεδο φυσικού προσώπου, επειδή αυτοί είναι σίγουρο ότι θα πληρώσουν αυξημένους φόρους σε αντάλλαγμα της μη αποκάλυψης της ταυτότητάς τους. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στα ακίνητα που ανήκουν σε κυπριακές εταιρείες Διεθνών Δραστηριοτήτων, επειδή ανήκουν στην ίδια ακριβώς κατηγορία με τα ακίνητα υπεράκτιας ιδιοκτησίας και εμφανίζονται ως ακίνητα ιδιοκτησίας εταιρειών της Ε.Ε.

Η εισήγηση που υπήρξε για την αναγνώριση αγορών, δαπανών και αποσβέσεων των επιχειρήσεων που προέρχονται από χώρες στις οποίες τα εισοδήματά τους δε φορολογούνται λόγω ειδικών φορολογικών διατάξεων ή φορολογούνται κατ' ελάχιστον (περίπτωση κυπριακής εταιρίας με δραστηριότητες και διοίκηση εκτός Κύπρου και Βρετανικής εταιρίας αντιπροσώπευσης με φορολογία στο ποσοστό προμηθείας) μετουσιώθηκε σε νομοθέτημα από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3091/2002 η οποία έχει ως κάτωθι και ισχύει από 1/1/2003 :

“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. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής 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”.

Επίσης με την ΠΟΛ 1041/5.3.2003 τέθηκαν οι προϋποθέσεις ελέγχου των πιο πάνω συναλλαγών με τις πιο κάτω οδηγίες:

“Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ερευνούν αν η αλλοδαπή επιχείρηση από την οποία πρόκειται να προμηθευτούν πάγια περιουσιακά στοιχεία έχει έδρα σε κάποιο από τα αναφερόμενα πιο πάνω Κράτη ή εδάφη, ούτως ώστε να εξετάζεται στη συνέχεια αν πρόκειται περί εξωχώριας εταιρίας. Άλλα κριτήρια που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για να διαπιστωθεί αν ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι εξωχώρια εταιρία είναι τα ακόλουθα:

- Ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου δεν είναι παραγωγός - κατασκευαστής του προϊόντος, αλλά μεσολαβητής - κατασκευαστής.

Και τούτο διότι οι εξωχώριες εταιρίες κατά κανόνα διαμεσολαβούν σε τριγωνικές συναλλαγές, όπου από άλλη χώρα αποστέλλονται τα εμπορεύματα και από άλλη τιμολογούνται.

- Στα φορολογικά στοιχεία (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων) δεν αναγράφεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, καθόσον οι περισσότερες εξωχώριες εταιρίες δε διαθέτουν Α.Φ.Μ.

- Ως διεύθυνση της έδρας της εταιρίας συνήθως αναγράφεται το «B.O.» (BOX OFFICE) εταιρία γραμματοκιβωτίου.

Σε περίπτωση που από τα παραπάνω ενδεικτικά στοιχεία δεν προκύπτει η ιδιότητα της προμηθεύτριας εταιρίας ως εξωχώριας ή μη εταιρίας, οι επιχειρήσεις που προμηθεύονται πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν την υποχρέωση να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία που θα τους ζητηθούν από τον έλεγχο. Ενδεικτικά, τα στοιχεία αυτά είναι τα ακόλουθα:

- Ισολογισμός της εταιρίας για τη διαπίστωση ύπαρξης δραστηριότητας, παγίων και προσωπικού

- Στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό και τις εγκαταστάσεις της εταιρίας

- Στοιχεία δραστηριότητας της εταιρίας, κλπ.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 30 του νόμου αυτού, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά. Δηλαδή, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για πάγια στοιχεία που προμηθεύονται οι επιχειρήσεις από εξωχώριες εταιρίες από 1.1.2003 και μετά.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις εκείνες που έχουν αγοράσει αγαθά (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες κτλ.) ή έχουν λάβει υπηρεσίες από εξωχώρια εταιρία, με εξαίρεση το αργό πετρέλαιο, κλπ. και οι οποίες έχουν μείωσα λογιστικά τα κέρδη τους με το ποσό των δαπανών αυτών, θα πρέπει με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους να αναμορφώσουν τα αποτελέσματα τους με το ποσό των μη εκπιπτόμενων δαπανών.”

Άποψη μας είναι, όσον αφορά δε την αποκάλυψη αυτών των συναλλαγών, για αγορές ή δαπάνες από τις δύο αυτές χώρες , θα πρέπει να ζητείται από τις εμπλεκόμενες εταιρείες να προσκομίζουν πιστοποιητικό από την αρμόδια φορολογική αρχή της ξένης χώρας από το οποίο να προκύπτει ότι αυτές δεν είναι Εταιρείες Διεθνών Δραστηριοτήτων ή Εταιρείες Αντιπροσώπευσης, σε αντίθετη δε περίπτωση να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τις υπεράκτιες εταιρείες. Επί πλέον η εξόφληση του τιμήματος θα πρέπει να γίνεται αποκλειστικά διατραπεζικά, με μεταφορά του ποσού από την Ελληνική εταιρεία σε λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης που το IBAN και το SWIFT number θα αντιστοιχούν στην επωνυμία της.

Όσον αφορά τις συναλλαγές με υπεράκτιες εταιρείες, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι οποιαδήποτε συναλλαγή περνά αναγκαστικά μέσα από το τραπεζικό σύστημα, γεγονός που κάνει αρκετά προσιτή για την Ελληνική Πολιτεία την ενδεχόμενη φορολόγηση αυτής καθ’ αυτής της συναλλαγής (π.χ. επιβολή υψηλοτάτου ειδικού τέλους συναλλαγής 50%). Κατ’ αντιστοιχία δεν θα πρέπει να αναγνωρίζεται οποιαδήποτε συναλλαγή εκτός του τραπεζικού κυκλώματος.

Είναι επιβεβλημένο, με δεδομένο ότι μπορεί να αποτελέσει ο έλεγχος των ενδοομικών συναλλαγών την πραγματικά νέα πηγή φορολογικών εσόδων για το κράτος, καθώς δεν έχει να κάνει μόνο με τον καταλογισμό παραβάσεων για προηγούμενες χρήσεις, αλλά και για τη διαφοροποίηση και μεγιστοποίηση της φορολογικής βάσης των επιχειρήσεων σε επόμενες, να στελεχωθούν οι



μηχανισμοί των ελεγκτών με πραγματικά εκπαιδευμένους στο αντικείμενο ανθρώπους, που θα έχουν διάθεση να κάνουν μία επιστημονική και πολύπλοκη εργασία. Τα οφέλη όμως για το κράτος θα είναι σημαντικά αφού:

- θα λυθούν μια και καλή τα ζητήματα τιμολόγησης των δικαιωμάτων και των εξόδων διοικητικής υποστήριξης,

- θα λυθούν οριστικά τα ζητήματα υπερτιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών από τους αλλοδαπούς ομίλους προς τις ελληνικές θυγατρικές τους ή υποτιμολόγησης από τις ελληνικές επιχειρήσεις προς τις αλλοδαπές συνδεδεμένες με αποτέλεσμα την αύξηση της φορολογικής βάσης στην Ελλάδα χωρίς την επιβολή νέων φόρων, και μάλιστα με έναν τρόπο όπου δεν θα μπορεί να αμφισβητηθεί από τις επιχειρήσεις.

Εν κατακλείδι, δεν χρειάζονται νέα νομοθετήματα, κωδικοποίηση των υπάρχοντων νομοθετημάτων, εξειδίκευση των μέτρων και έμφαση στις ελεγκτικές διαδικασίες με κατάλληλη εκπαίδευση, όπως άλλωστε γίνεται σε όλες τις προηγμένες φορολογικά χώρες, όπου τα ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελούν βασική πηγή φορολογικών εσόδων.

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές, να γίνονται σε τιμή κόστους, ούτως ώστε να μην παράγουν αποτέλεσμα, ούτε κέρδος, ούτε ζημία. Έτσι, αποφεύγεται η μεταφορά αποτελέσματος από μία εταιρία σε άλλη, ή από θυγατρική στην Ελλάδα, στο εξωτερικό. Επίσης, θα μπορούσε οι ενδοομιλικές συναλλαγές να καταχωρούνται σε άλλους κωδικούς, ώστε, το φορολογικό αποτέλεσμα να προκύπτει προ των ενδοομιλικών συναλλαγών, οπότε, θα είναι φορολογικά αδιάφορες οι μεταφορές αποτελεσμάτων μεταξύ των εταιρειών του ομίλου.

Δυσκολίες υπάρχουν, ιδίως όταν συστεγάζονται εταιρείες ενός ομίλου, για τον σωστό διαχωρισμό των εξόδων, ή για την απασχόληση εργαζομένων οι οποίοι, πολλές φορές, εμφανίζονται σε μισθοδοτικές καταστάσεις άλλης εταιρείας, απ' αυτήν που απασχολούνται.

Από τα ποιο κλασικά προβλήματα είναι τα πνευματικά δικαιώματα και ειδικά τα σήματα (Trademarks). Π.χ. Πολυεθνική εταιρία έχει την μητρική έδρα (holding

company) στην Ελβετία. Το λογότυπο του προϊόντος «Α» το διαχειρίζεται η εν λόγω εταιρία οι οποία χρεώνει με δικαιώματα χρήσεις τις θυγατρικές της που εδρεύουν στην Ελλάδα σε ποσό που ισούται με τα κέρδη... έτσι τα κέρδη εξάγονται από την χώρα και δεν πληρώνουν φόρους. Καμία φορά το Trademarks τα έχει διαφορετική εταιρία από αυτή που μοιάζει να είναι η μητρική έτσι είναι πιο πολύπλοκο. Απλώς αυτές οι πρακτικές πρέπει να είναι ανεπίτρεπτες. Πρέπει πρώτα να πληρώνουν τους φόρους τους από τα έσοδα στην χώρα και μετά να πληρώνουν τα όποια δικαιώματα στους trademark holders ή rights holders.

Εδώ πρέπει να τονιστεί και το γεγονός της επίδρασης των off shore εταιρειών στα μακροοικονομικά μεγέθη της οικονομίας με α)Αύξηση της τιμής των αγαθών β)Αθέμιτο ανταγωνισμό γ) Μεταφορά φορολογικών πόρων δ) Μονοπωλιακές καταστάσεις στην αγορά αγαθών και υπηρεσιών.

**ΑΠΟΨΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕ OFF SHORE ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ( ΚΥΠΡΙΑΚΕΣ) - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΣΗΣ(NOMENEE)**

Στο σημείο αυτό και σχετικά με το πιο πάνω θέμα, βασιζόμενοι στην πείρα μας θα θέλαμε να υποβάλουμε κάποιες απόψεις που πιστεύουμε ότι θα συμβάλλουν στον περιορισμό των ως άνω προαναφερθέντων φαινομένων φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του κανονιστικού πλαισίου όλες οι Τράπεζες στην Ελλάδα στο πλαίσιο καταπολέμησης του Ξεπλύματος Χρήματος και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατία υιοθετούν ειδικά συστήματα και διαδικασίες (και ελέγχονται για την αποτελεσματική εφαρμογή τους από την Τράπεζα της Ελλάδος). Μερικά από τα χαρακτηριστικά αυτών των συστημάτων και διαδικασιών είναι τα ακόλουθα:

- ✓ Υποχρεωτικός εντοπισμός των πραγματικών δικαιούχων των off shore εταιρειών αλλά και γενικά των εταιρειών που έχουν πολύπλοκο ιδιοκτησιακό καθεστώς.
- ✓ Διαμόρφωση του συναλλακτικού και οικονομικού προφίλ των συναλλασσόμενων (νομικών και φυσικών προσώπων) το οποίο σημαίνει π.χ. ποιές είναι οι πηγές των εισοδημάτων, ποιά η αναμενόμενη κίνηση των λογαριασμών, συχνότητα χρήσης επιταγών, όγκος συναλλαγών, είδη συναλλαγών κλπ.
- ✓ Σε καθημερινή βάση, όλες οι Τράπεζες είναι υποχρεωμένες να ελέγχουν το σύνολο των συναλλαγών τους και να εντοπίζουν τυχόν περιπτώσεις που να υποδεικνύουν ξέπλυμα χρήματος, γεγονός που σημαίνει ότι όλες οι συναλλαγές ημέρας μπαίνουν σε ένα σύστημα και επεξεργάζονται έναντι συγκεκριμένων παραμέτρων – σεναρίων (διασταυρώνονται δηλαδή με σταθερά και δυναμικά στοιχεία).

Αν υποθέσουμε ότι όλες οι Τράπεζες εφαρμόζουν σωστά τις εν λόγω διαδικασίες, τότε μπορεί να αντλούνται στοιχεία από το σύνολο των Τραπεζών σε ένα «κουβά» του Υπουργείου Οικονομικών και να γίνεται περαιτέρω διασταύρωση με τα στοιχεία που δηλώνονται στην Δ.Ο.Υ. Στενή συνεργασία λοιπόν με το Τραπεζικό σύστημα και τα αποτελέσματα θα είναι άμεσα. Είναι ένας πιθανός τρόπος διασταύρωσης στοιχείων ο οποίος θα χρησιμοποιεί τις υφιστάμενες υποδομές των Ελληνικών Τραπεζών. «Απόφαση 281 της Απόφαση ΕΤΠΘ της Τράπεζας της Ελλάδος αριθμ. 281/5/17.3.2009 “Πρόληψη της χρησιμοποίησης των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος πιστωτικών ιδρυμάτων και χρηματοπιστωτικών οργανισμών για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας” (ΦΕΚ Β’ 650, 9.4.2009, σελ. 8153 επ.)

- ✓ -Πέρα της επιπλέον φορολόγησης των off shore εταιρειών, σημαντικό είναι και το θέμα της αντιμετώπισης των χρηματικών ποσών που διακινούνται αναίτια μέσω τραπεζών και καταθέτονται (χωρίς να αποδεικνύεται η προέλευσή τους) α) σε προσωπικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων, β) σε λογαριασμούς νομικών προσώπων (με την αιτιολογία της συμμετοχής στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου), τα οποία όμως ποσά μεταφέρονται σε

άλλους λογαριασμούς ή γίνονται ανάληψη μετρητών ή καταθέτονται σε λογαριασμούς διαχείρισης και επενδύονται σε χρηματοοικονομικά προϊόντα. Αντί φορολογίας στις συναλλαγές με τις off-shore εταιρίες, προτείνεται υψηλότατο τέλος σε τραπεζικές μεταφορές ποσών από και προς off-shore τράπεζες.

✓ Εκχώρηση δια νόμου του δικαιώματος αποκάλυψης του τελικού δικαιούχου μιας υπεράκτιας που παρουσιάζεται καθ' οιονδήποτε τρόπο στην Ελληνική επικράτεια, επ' απειλή βαρείας οικονομικής ποινής σε περίπτωση μη συμμόρφωσης. Παρεμφερείς νομοθετικές προβλέψεις υπάρχουν ήδη στις διεθνείς χρηματαγορές.

✓ Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να δοθεί στις προμήθειες ιατρικού-παραϊατρικού και φαρμακευτικού υλικού δεδομένου ότι σε αυτή την περίπτωση επιβαρύνονται υπερβολικά τα ασφαλιστικά ταμεία. Εδώ θα πρέπει να ζητούνται τα παραστατικά αγοράς από τον αρχικό προμηθευτή- κατασκευαστή του υλικού σε φωτοαντίγραφα. Πρέπει να επισημανθεί ιδιαίτερα ότι από την εμπειρία μας στον έλεγχο και την επεξεργασία υποθέσεων προμήθειας παρόμοιου υλικού στα νοσοκομεία μας διαπιστώθηκαν εξωφρενικές υπερτιμολογήσεις.

✓ Πολλές καταθέσεις σε λογαριασμούς φυσικών προσώπων( τα οποία είναι ιδιοκτήτες Ελληνικών επιχειρήσεων) προέρχονται από εμβάσματα από το εξωτερικό από Εταιρείες – Γραφεία οι οποίες είχαν υπερτιμολογήσει τις ιδίων συμφερόντων Ελληνικές επιχειρήσεις μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Γι αυτό τον λόγο πρέπει να γίνει σύνδεση συναλλαγών με το τραπεζικό σύστημα. Για το λόγο αυτό κρίνεται σκόπιμο η διαβίβαση στις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών των χιλιάδων φακέλων με τις ασυνήθιστες συναλλαγές οι οποίοι βρίσκονται στην Επιτροπή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (Άρθρου 7 Ν.3691/08).

✓ Όταν προσκομίζονται τιμολόγια για αγορά επενδυτικών αγαθών προκειμένου να τύχουν επιχορήγησης ή για να καλύψουν ήδη σχηματισθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάση διατάξεων επενδυτικών νόμων από Κυπριακές επιχειρήσεις ή Εταιρείες Αντιπροσώπευσης καθώς και εταιρείες για τις οποίες είναι δυσδιάκριτο το νομικό καθεστώς που τις διέπει να ζητούνται τα

παραστατικά αγοράς από τον αρχικό προμηθευτή- κατασκευαστή του υλικού σε φωτοαντίγραφο δεδομένου ότι οι επενδυτικοί νόμοι έχουν μία διαφορετικότητα από τους φορολογικούς νόμους και απαγορεύουν ρητά την αγορά αγαθών σε αυξημένη τιμή πέρα από την επικρατούσα στην αγορά.

✓ Ένα άλλο αντικείμενο των εξωχώριων εταιρειών που πρέπει να προσεχθεί είναι: α) Οι κάθε λογής προμήθειες (θεμιτές ή αθέμιτες), β) Δικαιώματα (πνευματικά, δικαιόχρησης κ.τ.λ.), γ) Οι Πωλήσεις Λογισμικού και γενικότερα η διακίνηση άυλων αξιών. Ίσως η ειδική φορολόγηση, υπέρ ΟΑΕΔ, Εκπαίδευσης και Έρευνας, των κάθε λογής δικαιωμάτων αλλά και του λογισμικού με συντελεστή 10-20% περιόριζε το πρόβλημα.

✓ Διμερείς διακρατικές συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών, σε περιπτώσεις που υπάρχουν υπόνοιες νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες και εγκληματικές δραστηριότητες και διακίνησης μαύρου χρήματος (μη φορολογημένου) με όσες περισσότερες χώρες είναι αυτό δυνατόν.

Ειδικά με το κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης Κύπρο, υπάρχει το δεδομένο της αποδοχής για εφαρμογή των διεθνώς συμφωνηθέντων προδιαγραφών, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς. Το γεγονός αυτό προκύπτει και από την αναφορά, σχετικά με την πρόοδο που σημειώθηκε από οικονομικά κέντρα ανά τον κόσμο που δημοσίευσε στις 2 Απριλίου 2009 ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) μετά την Σύνοδο Κορυφής G20 στο Λονδίνο.

**Σαν κατακλείδα της παρουσίασης της προσπάθειας Ελληνικών κεφαλαίων να μην φορολογηθούν, μέσω συναλλαγών ελληνικών εταιρειών με off shore εταιρείες - εταιρείες διεθνών δραστηριοτήτων(κυπριακές) - εταιρείες αντιπροσώπευσης (NOMENEE) και μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούμε ότι είναι θέμα διεθνούς δικαίου να εξευρεθεί η φόρμουλα συνεργασίας των κυρίαρχων κρατών με το παγκόσμιο πιστωτικό σύστημα στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.**

**Από την στιγμή που είναι εκπεφρασμένη η πολιτική βούληση για την αντιμετώπιση του φαινομένου, πρέπει να εξεταστεί (πέρα από τις προτάσεις που προτείνονται και αυτές που τελικά θα υιοθετηθούν σε**

**εθνικό επίπεδο) η λύση του προβλήματος 1<sup>ον</sup>) σε επίπεδο διακρατικών συμφωνιών, 2<sup>ον</sup>) στο πλαίσιο Διεθνών Οργανισμών (Ο.Ο.Σ.Α) και 3<sup>ον</sup>) στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

Σήμερα πιο ουσιαστικά από προηγούμενες προσπάθειες ο Ο.Ο.Σ.Α προωθεί μια σειρά νέων μέτρων για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής που προκύπτει από την συνεχή μετακίνηση της έδρας των επιχειρήσεων σε φορολογικούς παραδείσους, με το πρόγραμμα του σχήματος BEPS ( base erosion and profit shifting) όπως το αποκαλεί.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση υποστηρίζει έντονα το πρόγραμμα αυτό και αυτή η υποστήριξη μετουσιώνεται με την ένταξη του στην ατζέντα των φορολογικών θεμάτων που θα συζητηθούν κατά την διάρκεια της Ελληνικής προεδρίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης το πρώτο εξάμηνο του 2014.

Χρήσιμα links

[OECD Centre for Tax Policy and Administration](#)

[OECD work on BEPS](#)

[OECD work on transfer pricing](#)

[OECD work on aggressive tax planning](#)

[OECD work on exchange of information for tax purposes](#)

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ,**  
**OFFSHORE ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΥΝ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ**  
**ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.**

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 1<sup>η</sup> 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 ολόένα και συχνότερη ακολουθούμενη διαδικασία φοροαποφυγής , μέσω της κτήσης ακινήτων από εξωχώριες εταιρίες.

# ΝΟΜΟΣ 3091/2002(ΦΕΚ330/Α/24.12.02)

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

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

**Ν.3091/2002**

**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,

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.



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 αποκλειστικώς 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.

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, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιοδήποτε 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 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 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

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 μεταβιβασθούν, 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.

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 Αλεξανδρείας, 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 ιδιοχρησιμοποιούν 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.

## 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 απαράδεκτη 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,

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 κοινωνοφελείς 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 κοινωνοφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωνοφελή 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.

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 γραμμή 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.

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 ταμειτηρίων 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.

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 α.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.

## **ΝΟΜΟΣ 3842/10 (ΦΕΚ 58/Α/23-04-12) Άρθρο 78**

### **Άρθρο 51Α του ν.2238/1994**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'  
ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΠΟΥ  
ΣΥΝΔΕΕ-  
ΤΑΙ 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

ΠΡΟΝΟΜΙ-

ΑΚΟ 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 μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνωμο 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 κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνωμο 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 κατάσταση 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:

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 πράγμασι, 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

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 πρόσδοδοι 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 εκπίπτουν 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 συναλλασσόταν 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.



**Άρθρο 10 Αξία  
ακινήτων**

**A. Αγοραία αξία**

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

**B. Αντικειμενική αξία**

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσεώς τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσεώς τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,

γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το διοικητικό δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίζει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75.

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 20ήμερου 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 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.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

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.

**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 όρω 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 ΙΙΙ8 επ. του Αστικού Κώδικα.

4. Ως μεταβίβασις λογίζονται:

α) η περαιτέρω, πλην της πρώτης, μεταβίβασις του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησις και β) η παραχώρησις του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης 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 δηλούμενον τμήμα ως συμπίπτον προς την αγοραίαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραίαν 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 υπαρχούσης διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν 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 τυχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής".

**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. Γί' 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.

Με την συνεργασία των

Γιανναγά Νικολάου Αντωνίου, Μειδάνη Δημητρίου, Ντίνου Αντωνίου