

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Τμήμα: Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής



Offshore
Companies

ΘΕΜΑ: Η επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω των υπεράκτιων (off shore) εταιριών.

Επιβλέπων Καθηγητής: ΑΡΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

Σπουδαστής: ΤΣΑΟΥΣΗΣ ΧΡΙΣΤΑΚΗΣ Α.Μ. 11591

ΠΡΕΒΕΖΑ 2015

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα «Η Επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω των υπεράκτιων (off shore) εταιριών», πραγματοποιήθηκε, στο πλαίσιο της πτυχιακής εργασίας του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής επιστήμης του ΤΕΙ Ηπείρου της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας.

Στο σημείο αυτό αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τις ειλικρινείς και θερμές ευχαριστίες μου σε όσους συνέβαλαν στην ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας :

Και πρώτα απ' όλα τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Αρνή Νικόλαο για τη συνεχή καθοδήγηση, την αμέριστη υποστήριξη, τις ουσιώδεις συμβουλές, καθώς και την αδιάκοπη συμπαράσταση και ενθάρρυνση που μου παρείχε σε όλο αυτό το διάστημα.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλο το επιστημονικό προσωπικό του ΤΕΙ Ηπείρου, για την γνώση και τα εφόδια που μου πρόσφερε στο αντικείμενο της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής επιστήμης, έτσι ώστε να βγω στην αγορά εργασίας και να γίνω ένας σωστός και άξιος επαγγελματίας και να μπορώ και εγώ να προσφέρω μέσα από την εργασία μου.

Χριστάκης .Α. Τσαούσης

Πρέβεζα 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η μεγαλύτερη εξέλιξη στον κόσμο των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια είναι η επιθυμία μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων να εκτείνουν τις δραστηριότητες τους διεθνώς. Αυτό το φαινόμενο εκθέτει τις επιχειρήσεις σε φορολογικό κίνδυνο δεδομένου ότι αναγκάζονται να λειτουργούν σε διάφορα και πολλές φορές όχι σε σταθερά φορολογικά καθεστώτα. Παιδί της παγκοσμιοποίησης, καρπός του ανταγωνισμού και ανάγκη της οικονομικής ανάπτυξης, αποτελεί μια εταιρεία offshore.

Ο ουσιαστικότερος λόγος της επέκτασης των επιχειρήσεων είναι η δυνητική αύξηση της κερδοφορίας τους. Ένας από τους πιο προσδιοριστικούς παράγοντες της κερδοφορίας είναι η επίπτωση των φόρων τόσο για την νέα επιχείρηση όσο και για τη μητρική.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η έλλειψη εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων διαφορετικών χωρών μπορεί να δημιουργήσει καταστάσεις που η ανάληψη επιχειρηματικών πρωτοβουλιών σε μια τρίτη χώρα να συνεπάγεται υψηλό φορολογικό κόστος. Ένα ακραίο παράδειγμα μη εναρμόνισης είναι η διπλή φορολόγηση κερδών, ήτοι τα κέρδη ενός ξένου υποκαταστήματος να φορολογούνται πλήρως στην ξένη χώρα και στη συνέχεια τα μετά από φόρους κέρδη όταν επαναπατρίζονται στη μητρική, υπό μορφή μερίσματος, να υπόκεινται σε φορολογία ως εισόδημα της μητρικής. Η διπλή φορολόγηση θα οδηγήσει σε ματαίωση της απόφασης ίδρυσης υποκαταστήματος, εκτός αν υπάρχει κάποια έκπτωση για τους φόρους που έχουν ήδη πληρωθεί από το υποκατάστημα στην αλλοδαπή.

Είναι αδύνατο να δώσει κανείς επακριβή και ολοκληρωμένο ορισμό σχετικά με το τι αποτελεί Διεθνές Υπεράκτιο Οικονομικό Κέντρο και την πιθανή διαφορά του από τον «φορολογικό παράδεισο». Το αν μία συγκεκριμένη περιοχή θα έπρεπε να θεωρηθεί Διεθνές Υπεράκτιο Οικονομικό Κέντρο είναι θέμα πολλών παραμέτρων.

Ενώ πολλές χώρες, ειδικά αυτές που θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι, παρέχουν ευρεία κλίμακα φορολογικών προγραμμάτων, ώστε όλοι οι επαγγελματίες και σύμβουλοι πάνω σε θέματα φορολογίας θα συμφωνούσαν στο να τις θεωρούν Διεθνή Υπεράκτια Οικονομικά Κέντρα, υπάρχουν και άλλες περιοχές που έχουν πολύ λιγότερα εκμεταλλεύσιμα χαρακτηριστικά πάνω σε θέματα παγκόσμιας φορολογικής

οργάνωσης, με αποτέλεσμα να υπάρχει διαφωνία σχετικά με το αν θα πρέπει αυτές να θεωρούνται Διεθνή Υπεράκτια Οικονομικά Κέντρα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Υπεράκτια Εταιρεία ή αλλιώς offshore εταιρεία, αποτελεί νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου. Οι υπεράκτιες εταιρείες είναι εταιρείες αγγλοσαξονικής προέλευσης που “γεννήθηκαν” στις βρετανικές αποικίες και αναπτύχθηκαν μετά τον Β’ Παγκόσμιο Πόλεμο με γρήγορους ρυθμούς. Οι εταιρείες αυτές ιδρύονται προκειμένου ο ιδιοκτήτης ή ο δικαιούχος να επιτύχει το μικρότερο δυνατό κόστος φορολόγησης των διεθνών δραστηριοτήτων του.

Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, θα αναλυθεί ο όρος-ορισμός της υπεράκτιας εταιρείας. Συγκεκριμένα, αναλύεται ο τρόπος με τον οποίον γίνεται η σύσταση μιας τέτοιας εταιρείας, καθώς επίσης και τους λόγους, τις ιδιότητες και τα κριτήρια ίδρυσης τους. Επίσης, θα αναφερθούν τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας των υπεράκτιων εταιρειών, όπως και τα λάθη κατά την χρήση αυτών. Στο επόμενο κεφάλαιο αυτής, θα παρουσιαστούν οι offshore εταιρείες στην ελληνική πραγματικότητα, καθώς και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των εταιρειών αυτών.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρακάτω εργασίας αναφέρεται η αντιμετώπιση των φορολογικών παραδείσων στα πλαίσια του επιζήμιου του φορολογικού ανταγωνισμού «οι φορολογικοί παράδεισοι», καθώς επίσης και τα κριτήρια επιλογής αυτών. Εν συνεχεία, γίνεται μια ανάλυση στις Τριγωνικές Συναλλαγές της λειτουργίας των υπεράκτιων εταιρειών σε Ελλάδα και Κύπρο. Το πέμπτο κεφάλαιο αναφέρεται στις δραστηριότητες των υπεράκτιων εταιριών στην διαπλοκή και στην ανάμιξη πολιτικού προσωπικού και off shore εταιριών. Στο τελευταίο μέρος της παρούσας εργασίας, παρατίθενται τα συμπεράσματα από την όλη μελέτη που πραγματοποιήθηκε για τις υπεράκτιες εταιρείες.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εξώφυλλο	1
Ευχαριστίες	2
Πρόλογος	3
Περίληψη	5
Περιεχόμενα	6
Κεφάλαιο 1 ^ο	8
1.1 Τι είναι η υπεράκτια εταιρία (offshore).....	8
1.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός μιας offshore εταιρίας	9
1.3 Χαρακτηριστικές ιδιότητες μιας υπεράκτιας εταιρίας	10
1.4 Τα μειονεκτήματα των offshore εταιριών	12
1.5 Οι κυριότερες χρήσεις των υπεράκτιων εταιριών	13
1.6 Βασικές μορφές μιας υπεράκτιας εταιρίας	14
1.7 Κριτήρια επιλογής υπεράκτιας εταιρίας	20
1.8 Αντιδράσεις στη χρήση των υπεράκτιων εταιριών	22
1.9 Η γεωγραφική θέση των υπεράκτιων εταιριών και το θεσμικό-φορολογικό καθεστώς αυτών	23
Κεφάλαιο 2 ^ο	40
2.1 Οι offshore εταιρίες στην ελληνική πραγματικότητα και στην Ε.Ε	40
2.2 Ο μετασχηματισμός των Κυριακών offshore σε εταιρίες της Ε.Ε.....	42
2.3 Το μεγάλο πρόβλημα της υπερτιμολόγησης μέσω offshore εταιριών και εταιριών αντιπροσώπευσης-προμήθειας.....	43
2.4 Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ως μέσο μεταφοράς αφορολόγητων κεφαλαίων	47
2.5 Ελεγκτική αντιμετώπιση των offshore από την ελληνική φορολογική διοίκηση..	60
2.6 Προτάσεις της φορολογικής αρχής για την αντιμετώπισή τους	61
2.7 Απόψεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο συναλλαγών ελληνικών εταιριών με offshore εταιρίες –εταιρίες διεθνών δραστηριοτήτων (κυπριακές)-εταιρίες αντιπροσώπευσης	63
Κεφάλαιο 3 ^ο	67
3.1 Η αντιμετώπιση των φορολογικών παραδείσων στα πλαίσια του επιζήμιου του φορολογικού ανταγωνισμού	67
3.2 Η αντιμετώπιση των συνεπειών που επιφέρουν οι φορολογικοί παράδεισοι και τα επιζήμια προνομιακά φορολογικά καθεστώτα στον φορολογικό ανταγωνισμό	69
3.3 Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή	77
3.4 Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε ευρωπαϊκό επίπεδο	80

3.5 Η αντιμετώπιση των offshore στην ελληνική νομοθεσία με βάση τις διατάξεις του Ο.Ο.Σ.Α.....	84
Κεφάλαιο 4 ^ο	85
4.1 Τριγωνικές συναλλαγές	85
4.2 Στάδια διαδικασίας τριγωνικών συναλλαγών.....	86
4.3 Πλεονεκτήματα και επιπτώσεις από την διενέργεια των τριγωνικών συναλλαγών	88
4.4 Το ελληνικό και κοινοτικό πλαίσιο που διέπει τις τριγωνικές συναλλαγές	88
Κεφάλαιο 5 ^ο	95
5.1 Οι δραστηριότητες των offshore στην Ελλάδα και η διαπλοκή	95
5.2 Πως μπορείτε να ιδρύσετε μια offshore στην Κύπρο	95
5.3 Πως μπορείτε να φοροδιαφύγετε μέσω μιας offshore	98
5.4 Τα κέρδη και οι κίνδυνοι	100
5.5 Σχέσεις πολιτικού προσωπικού και offshore εταιριών	101
Κεφάλαιο 6 ^ο Συμπεράσματα.....	102
Παράρτημα.....	107
Βιβλιογραφία	128

Κεφάλαιο 1^ο

Ορισμός Υπεράκτιας εταιρείας (offshore) και ιδιότητες που έχει.

1.1 Τι είναι η Υπεράκτια Εταιρεία (offshore)

Στα (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 κυρίως σε νησιά και συχνά παρομοιάζοντας ως «φορολογικοί παράδεισοι».

Αυτές οι εταιρείες ιδρύονται προκειμένου ο ιδιοκτήτης ή ο δικαιούχος να πετύχει το μικρότερο δυνατό κόστος φορολόγησης των διεθνών δραστηριοτήτων του. Πολλές φορές, συνήθως αποτρεπτικά, αναπτύσσεται η άποψη ότι κάποιος από τους σκοπούς ίδρυσης αυτών είναι η απόκρυψη οικονομικών εσόδων/κερδών, από παράνομες δραστηριότητες όπως π.χ. λαθρεμπόριο όπλων, ναρκωτικών κ.λπ. ή ακόμα και η ανακύκλωση βρώμικου χρήματος, που πράγματι μπορεί αυτό να συμβεί σε πολύ περιορισμένο βαθμό που ως αντικείμενο όμως δεν αφορά το άρθρο αυτό. Η όποια παραβατική δραστηριότητα αν τελικά συμβεί δεν πραγματοποιείται στην έδρα των εταιρειών αυτών αλλά στις χώρες που αναπτύσσουν τις οικονομικές δραστηριότητές τους.*

Στην πραγματικότητα, ακριβώς επειδή δεν είναι παράνομες, όλες οι πολυεθνικές έχουν ιδρύσει offshore εταιρείες σε χώρες με ηπιότερο φορολογικό καθεστώς, για μια πιο αποδεκτή φορολόγηση των κερδών τους. Υπάρχουν χώρες "φορολογικοί παράδεισοι" που βρίσκονται σε «μαύρη λίστα» των ελληνικών αλλά και των ευρωπαϊκών φορολογικών υπηρεσιών, και η εγκατάσταση και δραστηριότητα γραφείων offshore εταιρείας από τις χώρες αυτές ελέγχεται αναλόγως. Γενικά μία υπεράκτια εταιρεία μπορεί να αναφέρεται είτε ως εταιρείες ειδικού σκοπού, είτε ως θυγατρική εταιρεία, ή εταιρεία ενός ομίλου επιχειρήσεων, ή ακόμη και ως συγγενής επιχείρηση.

1.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός μιας offshore εταιρείας

Ο όρος "υπεράκτιες" συνδέεται με τη σύγχρονη προέλευση του φαινομένου. Οι υπεράκτιες εταιρείες είναι αγγλοσαξονικής και κυρίως βρετανικής επινοήσεως και για τον λόγο αυτό πολλές τέτοιες δικαιοδοσίες είναι παλαιές βρετανικές αποικίες. Αρχικά οι υπεράκτιες εταιρείες επινοήθηκαν για να αντιμετωπιστούν οι πολιτικοί κίνδυνοι κατά τη διάρκεια του Β Παγκοσμίου Πολέμου, αλλά γνώρισαν εκρηκτική ανάπτυξη παράλληλα με τη δημιουργία πολυεθνικών ή ορθότερα διεθνικών επιχειρήσεων. Σήμερα πάνω από το 50% των κεφαλαίων που διακινούνται παγκοσμίως περνά από φορολογικά καταφύγια. Ο κλάδος των υπεράκτιων εταιρειών είναι σήμερα κυρίαρχος στους τομείς της ναυτιλίας, αεροπορίας, και των ασφαλίσεων. Την τελευταία δεκαετία μόνο έχουν συσταθεί πάνω από ένα εκατομμύριο υπεράκτιες εταιρείες. Ο όρος υπεράκτιες αποδίδει βέβαια στην ελληνική με ακρίβεια τον ορό offshore, αλλά δεν έχει επαρκή δημοτικότητα. Πράγματι, επειδή το Ηνωμένο Βασίλειο είναι νησί, ο όρος υπεράκτιες έχει μια ιδιαίτερη σημασία, που δεν αποδίδεται ακριβώς για ηπειρωτικά κράτη. Στην Ελληνική Γλώσσα χρησιμοποιούνται και άλλη εννοιολογικά ισοδύναμοι όροι, όπως εξωχώριες ή υπερπόντιες εταιρείες.

Η **Υπεράκτια εταιρεία** (Αγγλικά: offshore company) συγκροτείται εννοιολογικά από δυο κυρίως στοιχεία που τη διακρίνουν από άλλες αλλοδαπές (on shore) εταιρείες:

1. Η εξ ορισμού διάσταση μεταξύ του τόπου ιδρύσεως και του τόπου λειτουργίας της και,
2. Η επιλογή δικαίου κράτους ιδρύσεως που χαρακτηρίζεται ως φορολογικός παράδεισος.

Μια υπεράκτια εταιρεία έχει συνήθως μορφή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, και είναι εγκατεστημένη σε κάποια γεωγραφική περιοχή, που έχει χαρακτηριστεί ως υπεράκτιο κέντρο. Στην Ελλάδα για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος δόθηκε ορισμός της offshore εταιρείας ως εξής: «ως εξωχώρια εταιρεία εννοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση την νομοθεσία της δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής

φορολογικής μεταχείρισης.» (Ν. 2238/1994, Άρθρο 31.1 περ. στ.). Τυπικά οι απαιτήσεις για την εγγραφή των εταιρειών στο πλαίσιο της σχετικής διάταξης για τις μη εγκατεστημένες καταστατικά, θα είναι συμφωνία με ορισμένα ή όλα τα ακόλουθα κριτήρια με τη στενή νομική έννοια του όρου, όπως αναφέρεται στο Offshore Company Law: Theory, Regulations & Operation.

- Οι υπεράκτιες εταιρείες πρέπει να συσταθούν σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς των δικαιοδοσιών των υπεράκτιων εταιρειών.
- Οι υπεράκτιες εταιρείες έχουν την καταστατική τους έδρα σε μια από τις χώρες «φορολογικούς παραδείσους».
- Οι εργασίες ή δραστηριότητες των υπεράκτιων εταιριών πρέπει να διενεργούνται αποκλειστικά εκτός της χώρας εγκατάστασης τους (φορολογικού καταφυγίου) και συνεπώς όλα τα εισοδήματά τους να πηγάζουν αποκλειστικά από τις εργασίες τους στο εξωτερικό.
- Δεν επιτρέπεται στις επιχειρήσεις αυτές να προσφέρουν προϊόντα και υπηρεσίες εντός της επικράτειας της χώρας εγκατάστασης, είτε σε μόνιμους κατοίκους, είτε σε αλλοδαπούς, ωστόσο οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να διοικούνται και να έχουν μόνιμη εγκατάσταση στις πιο πάνω χώρες.

1.3 Χαρακτηριστικές ιδιότητες μιας Υπεράκτιας εταιρείας

Το κυριότερο χαρακτηριστικό γνώρισμα των υπεράκτιων εταιριών είναι το τρίπτυχο: εξοικονόμηση χρήματος – ταχύτητα – εχεμύθεια. Επίσης υπάρχει εξαρχής διάσταση ουσίας και τύπου, φαινόμενο μάλιστα της λογιστικής και πυρήνας των διαφόρων ειδών λογιστικής απάτης, αφού ο ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας είναι η φοροαποφυγή αλλά αυτό δεν δηλώνεται φυσικά στο καταστατικό ίδρυσης. Οι υπεράκτιες εταιρίες συστήνονται πολύ γρήγορα, με χαμηλό κόστος, ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο και εξαιρετικά περιορισμένες διατυπώσεις. Η ανωνυμία του ιδιοκτήτη αποτελεί ένα από τα κεντρικά σημεία αναφοράς της θεωρίας των υπεράκτιων εταιριών. Στην περίπτωση που οι δικαιούχοι – ιδιοκτήτες μιας υπεράκτιας εταιρείας επιθυμούν εμπιστευτικότητα, είναι δυνατό να οριστεί ένας αντιπρόσωπος- διαχειριστής ο οποίος εμφανίζεται και διενεργεί όλες τις συναλλαγές

της εταιρείας στο όνομα του άλλα για λογαριασμό των πραγματικών ιδιοκτητών. Πρέπει να τονιστεί ότι η δημόσια αρχή που είναι αρμόδια για την ίδρυση και καταχώριση των υπεράκτιων εταιρειών σε ειδικούς καταλόγους, έχει υποχρέωση να διαφυλάξει την ανωνυμία των ιδιοκτητών – μετόχων των προαναφερόμενων εταιριών. Τα τρία στοιχεία, εξοικονόμηση χρήματος – ταχύτητα – εχεμύθεια, βέβαια δεν είναι τα μόνα κίνητρα που ωθούν τους επιχειρηματίες να προχωρήσουν στην ίδρυση μιας υπεράκτης εταιρείας. Έτσι στις υπεράκτιες εταιρείες παρέχονται πολλά νομικά, οικονομικά και φορολογικά κίνητρα με τον απώτερο σκοπό συσσώρευση κεφαλαίων στην χώρα εγκατάστασης της εταιρείας. Και συγκεκριμένα τα καθοριστικά κριτήρια για την ίδρυση και διατήρηση μιας υπεράκτης εταιρείας είναι έξης:

- Η γρήγορη σύσταση με χαμηλό κόστος, ελάχιστο απαιτούμενο εταιρικό κεφάλαιο και εξαιρετικά περιορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας.
- Η πλήρης ανωνυμία των πραγματικών μετόχων.
- Η δυνατότητα σύστασης της εταιρείας με έναν μόνο μέτοχο.
- Ο σημαντικότερος από τους λόγους που οδηγεί κάποιον επενδυτή να συστήσει μια υπεράκτια εταιρεία είναι η αποφυγή των διατάξεων του φορολογικού δικαίου. Για τις υπεράκτης εταιρείες δεν ισχύει το «πόθεν έσχες» και επίσης αυτές δεν επιβαρύνονται με τεκμήρια για την απόκτηση και την διατήρηση περιουσιακών στοιχείων, εφόσον βεβαίως έχει προβλεφθεί η αντίστοιχη εισαγωγή συναλλάγματος στο όνομα της υπεράκτης εταιρείας. Με την χρήση των υπεράκτιων εταιρειών μπορεί επίσης να μειωθεί σημαντικά ή να αποφευχθεί εντελώς καταβολή φόρων που σχετίζονται με την μεταβίβαση και κατοχή περιουσιακών στοιχείων, όπως ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, φόρος δωρεάς, γονικής παροχής και ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας.
- Αποφυγή φόρου τόκων καταθέσεων και φόρου μερισμάτων.
- Μη ύπαρξη συναλλαγματικών περιορισμών.
- Τραπεζικό απόρρητο που προστατεύει από ελέγχους.
- Παράκαμψη δεσμεύσεων από το κληρονομικό δίκαιο. Έτσι μπορεί να παρακάμψει κανείς τις διατάξεις περί της νόμιμης μοίρας αλλά και να

χρησιμοποιήσει τα υπεράκτια μορφώματα για τον καθορισμό της κληρονομικής διαδοχής κατά την επιθυμία του διαθέτη.

- Η δυνατότητα μεταφοράς κερδών από τις χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή ανύπαρκτη φορολογία.
- Αποφυγή εφαρμογής εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας. Για τις επιχειρήσεις που προτίθενται να δραστηριοποιηθούν και να απασχολήσουν προσωπικό στο εξωτερικό, η δημιουργία μιας υπεράκτιας εταιρείας, απαλλάσσει πολλές φορές τον επιχειρηματία από κάθε υποχρέωση καταβολής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης ή άλλων εργοδοτικών εισφορών.
- Αποφυγή δεσμεύσεων ατομικής περιουσίας. Για τον σκοπό αυτό ιδρύεται μια υπεράκτια εταιρεία στην οποία μεταβιβάζεται ένα μεγάλο μέρος της προσωπικής περιουσίας του ιδρυτή διασφαλίζοντας τον με αυτόν τον τρόπο από τη διεκδίκηση κάποιου ανικανοποίητου δανειστή.
- Αποφυγή διεκδικήσεων συζύγων στην περίπτωση διαζυγίου.

1.4 Τα μειονεκτήματα των offshore εταιρειών

- Συνήθως απαγορεύεται στις υπεράκτιες εταιρείες η διεξαγωγή εργασιών ή τη διατήρηση των εργαζομένων στην δικαιοδοσία εντός της οποίας συστάθηκαν αν και αυτό εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό στη δικαιοδοσία, στην οποία εντάσσονται και στο είδος της εταιρείας.
- Για κανονιστικούς λόγους, συχνά υπάρχουν ορισμένοι περιορισμοί σχετικά με το είδος της επιχείρησης, που μία υπεράκτια εταιρεία μπορεί να ασκεί, χωρίς την ανάγκη για κάποια άδεια. Στην πράξη αυτό δεν είναι διαφορετικό από το εγχώριο εμπόριο, εφόσον η πλειοψηφία των τραπεζών έχουν υπεράκτιες δραστηριότητες και η πλειονότητα των ασφαλιστικών εταιρειών του κόσμου είναι υπεράκτιες εταιρείες εξαρτημένης ασφάλισης.
- Η δέουσα επιμέλεια σε έγκριτα υπεράκτια κέντρα τείνει να είναι πιο αυστηρή από τις περισσότερες εγχώριες περιοχές. Για παράδειγμα, για να ανοίξει κάποιος τραπεζικό λογαριασμό στο όνομα μιας υπεράκτιας εταιρείας, ώστε να

συμμορφώνεται με τους σχετικούς κανονισμούς κατά του ξεπλύματος χρήματος, η τράπεζα θα απαιτεί κατά κανόνα τα έγγραφα επαλήθευσης της ταυτότητας από τους υπογράφοντες στο λογαριασμό και μπορεί να απαιτεί μία ή περισσότερες επαγγελματικές συστατικές επιστολές από έναν πληρεξούσιο, ένα λογιστή ή και έναν τραπεζίτη που θα τον γνωρίζει

- Ορισμένες χώρες έχουν νομοθεσία κατά του φορολογικού παραδείσου που καθιστά δύσκολη τη διεξαγωγή των εργασιών στις χώρες αυτές κατά τη χρησιμοποίηση μιας υπεράκτιας εταιρείας.
- Σε περίπτωση που ο μέτοχος της υπεράκτιας εταιρείας πεθάνει, είναι συνήθως απαραίτητο να έχει τη διαθήκη του εισηγμένη προς επικύρωση στην υπεράκτια δικαιοδοσία, η οποία μπορεί να προσθέσει στο κόστος, την καθυστέρηση και την ταλαιπωρία κατά τη διαχείριση περιουσίας του θανόντος.

1.5 Οι κυριότερες χρήσεις των υπεράκτιων εταιριών

Νόμιμες Χρήσεις των Υπεράκτιων Εταιριών

- Διεθνές εμπόριο, ιδίως όταν ο ιδιοκτήτης δεν έχει μόνιμη κατοικία
- Προστασία των περιουσιακών στοιχείων
- Δεσμευμένη ασφάλιση
- Καταχώριση θαλαμηγών
- Φοροαποφυγή
- Προστασία της πνευματικής ιδιοκτησίας
- Προγραμματισμός διαδοχής
- Απόρρητο (μη ποινικές ασχολίες)

Παράνομες Χρήσεις

Ιστορικά, οι δραστηριότητες των υπεράκτιων εταιριών περιλαμβάνονταν δραστηριότητες που ήταν ή έχουν γίνει παράνομες. Σε αυτές περιλαμβάνονται:

- Η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας
- Η νομιμοποίηση εσόδων

- Η Φοροδιαφυγή
- Απάτες (περιλαμβανομένης της απάτης των επενδυτών)
- Προστασία από τις τρέχουσες ή μελλοντικές απαιτήσεις πιστωτών (συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών αρχών και των συζύγων)

1.6 Βασικές μορφές μιας υπεράκτιας εταιρείας

- **Εταιρίες Χαρτοφυλακίου**

Η χρήση των υπεράκτιων εταιριών χαρτοφυλακίου ή εταιριών επενδύσεων, που είναι εγκατεστημένες σε εξωχώρα 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 υποκαταστήματα σε λειτουργία 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.

- **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 χώρας 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 δικαιοδοσιών (χωρών), που διαθέτουν τις φορολογικές συμβάσεις που απαλλάσσουν ή μειώνουν τους παρακρατούμενους φόρους. Πολλές υπεράκτιες δικαιοδοσίες δεν απαιτούν τη διατήρηση των συγκεκριμένων δεικτών κεφαλαιακής επάρκειας, πράγμα που δίνει τη δυνατότητα στις εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών να έχουν ελάχιστο ύψος ιδίων κεφαλαίων. 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.

- **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 ύλη των επιχειρήσεων. Με τον τρόπο αυτό επίσης μεταφέρονται κέρδη και συγκεντρώνονται κεφάλαια στην υπεράκτια εταιρεία.

- **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 προσ αυξημένη. 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.

- **Εταιρείες Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών**

Ορισμένες υπεράκτιες δραστηριότητες δεν περιλαμβάνουν απλά μια ξένη θυγατρική εταιρεία, αλλά περιλαμβάνουν έναν όμιλο που αποτελείται από την μητρική εταιρεία και τις θυγατρικές στις διάφορες χώρες και με διαφορετικές δραστηριότητες. Η διαχείριση και ο έλεγχος του ομίλου μπορεί να διεξάγεται μέσω μιας 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.

- **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 του εξωχώριου κέντρου (χώρας). Τα

κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση του πλοίου που έχει μια υπεράκτια εταιρεία υποβάλλονται σε πολύ χαμηλή φορολογία.

- **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 εγγραφή 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 περισσότερες εξωχώριες δικαιοδοσίες 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.

- **Εταιρείες Επενδύσεων**

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

- **Εταιρείες Επενδύσεων**

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

- **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 φόρο αποφυγής προσπάθησαν να αντιδράσουν θέτοντας ειδικούς νομοθετικούς κανόνες για την διασφάλιση σύλληψης της φορολογητέας ύλης και στην δημιουργία εμποδίων για την λειτουργία των υπεράκτιων εταιριών. Η Ελλάδα απάντησε στο φαινόμενο των υπεράκτιων εταιριών με τον Ν. 3091/2002, όπου χοντρικά οι συναλλασσόμενοι με υπεράκτιες εταιρίες δεν μπορούν να αναγνωρίσουν τις δαπάνες και τις αποσβέσεις για αγαθά και υπηρεσίες που προέρχονται από αυτές όπως επίσης και επιβάλλοντας ειδικό ετήσιο φόρο σε ποσοστό 3 % επί τις ακίνητης περιουσίας 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%.

- **Εταιρείες Ασφαλίσεων**

Πολλοί διεθνείς οργανισμοί έχουν αναπτύξει την πρακτική συνδυασμού ενός υφιστάμενου trust , το οποίο δεν είναι νέο offshore προϊόν, με πολιτική ασφάλισης , επίσης όχι νέο onshore προϊόν. Τα δυο αυτά προϊόντα σε συνδυασμό δίνουν νέες ευκαιρίες. Όταν ασφαλίζεται κάποιος πληρώνει ένα ασφαλιστρο. 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.

- **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. Σημειωτέων 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 από τις φορολογικές Αρχές.

- **Χρηματοδοτική Μίσθωση (leasing)**

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

1.7 Κριτήρια επιλογής υπεράκτιας εταιρείας

Η επιλογή της καταλληλότερης δικαιοδοσίας για την ίδρυση της υπεράκτιας εταιρείας μπορεί να είναι δύσκολη και απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή. Η επιλογή εξαρτάται από τους σκοπούς του επιχειρηματία σε σχέση με την υπεράκτια εταιρεία. Έτσι τα κριτήρια βάσει των οποίων γίνεται επιλογή της καταλληλότερης δικαιοδοσίας πρέπει να εξετάζονται ξεχωριστά σε κάθε περίπτωση ανάλογα με τις ανάγκες του ενδιαφερόμενου επιχειρηματία, και είναι τα ακόλουθα:

- **Πολιτική και οικονομική σταθερότητα της χώρας της δικαιοδοσίας**

Η σταθερότητα αυτή αφορά και την εν γένει, αλλά και την φορολογική νομοθεσία, η οποία παρέχει στον επιχειρηματία τη δυνατότητα να προβεί σε μακροχρόνιο σχεδιασμό, χωρίς το φόβο της ανατροπής του.

- **Σύγχρονη και ευέλικτη νομοθεσία**

Η νομοθεσία της έδρας μιας υπεράκτιας εταιρείας πρέπει να προβλέπει όσο το δυνατό απλοποιημένες διαδικασίες εγκατάστασης και λειτουργίας της, να χαρακτηρίζεται από όσο το δυνατό λιγότερους περιορισμούς και κρατική εποπτεία αναφορικά με την διοίκηση και τη λειτουργία της υπεράκτιας εταιρείας, καθώς επίσης δίνει την δυνατότητα σύστασης της εταιρείας με έναν μόνο μέτοχο.

- **Φορολογικές και άλλες διευκολύνσεις**

Για οποιαδήποτε χρήση και αν προορίζεται η υπεράκτια εταιρεία, το κυριότερο κριτήριο επιλογής είναι το φορολογικό καθεστώς της αντίστοιχης δικαιοδοσίας που διέπει την δραστηριότητα της εταιρείας. Το προαναφερόμενο φορολογικό καθεστώς συνήθως περιλαμβάνει τον φόρο που επιβάλλεται κατά τη διανομή των μερισμάτων στους μετόχους, τον φόρο που επιβάλλεται στα κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων της υπεράκτιας εταιρείας, τον φόρο που επιβάλλεται κατά την μεταβίβαση μετοχών της εταιρείας, τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, την αποφυγή του πόθεν έσχες τόσο στην αγορά των περιουσιακών στοιχείων όσο και την νομιμοποίηση των εσόδων, την απαλλαγή από τους φόρους δωρεάς, κληρονομιάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτου κ.λπ. Τα φορολογικά κίνητρα που παρέχονται από τους φορολογικούς παραδείσους συμπληρώνονται από διάφορες διευκολύνσεις και παροχές όπως είναι εκπτώσεις κατά την ενοικίαση και αγορά του γραφείου,

απαλλαγές από δασμούς και τέλη, απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής των εργοδοτικών και ασφαλιστικών εισφορών , φορολογικές απαλλαγές κατά την αγορά αυτοκινήτων , εξοπλισμού γραφείου κ.α.

- **Ύπαρξη Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας**

Τα υπεράκτια κέντρα διακρίνονται σε αυτά που διαθέτουν ένα δίκτυο Συμβάσεων Αποφυγής διπλής Φορολογίας με άλλα κράτη και σε αυτά που δεν διαθέτουν τέτοιες συμβάσεις. Συνήθως οι χώρες με μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές είναι αυτές που δεν έχουν συνάψει διμερείς συμβάσεις , ενώ οι 31 χώρες με χαμηλή αλλά όχι ανύπαρκτη φορολογία προσφέρουν οφέλη και από διακρατικές συμβάσεις. Η χρησιμότητα των διμερών συμβάσεων έγκειται στο γεγονός ότι προσφέρουν τη δυνατότητα του φορολογικού προγραμματισμού, που επιτρέπει την εξαγωγή και τον επαναπατρισμό κεφαλαίων με μικρή και καμία φορά μηδενική φορολογική επιβάρυνση.

- **Απόρρητο**

Συνήθως οι ιδρυτές των υπεράκτιων εταιριών επιθυμούν τη διατήρηση της ανωνυμίας τους, όπως όταν οι υπεράκτιες εταιρίες διατηρούν στην κυριότητα τους τα περιουσιακά στοιχεία τους. Στις περιπτώσεις αυτές καθοριστική σημασία για την επιλογή της δικαιοδοσίας παίζουν τα εχέγγυα εχεμύθειας που παρέχονται από το κράτος προς τους μετόχους των υπεράκτιων εταιριών. Από την άλλη πλευρά όμως πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη ότι η υπέρμετρη λειτουργική ελευθερία μιας δικαιοδοσίας προκαλεί υπόνοιες ότι παρέχονται περιθώρια για διεξαγωγή παράνομων δραστηριοτήτων και ως εκ τούτου αυτή η δικαιοδοσία μπορεί να χαρακτηριστεί ως αναξιόπιστη και να συναντήσει δυσκολίες στις συναλλαγές με διάφορους φορείς σε φορολογικά ευυπόληπτα κράτη. Εξίσου σημαντικό είναι η ύπαρξη και πλήρους τραπεζικού απορρήτου, που προστατεύει από διάφορους ελέγχους.

Βέβαια εκτός των προαναφερόμενων κριτηρίων σημαντικό ρόλο παίζουν και άλλοι παράγοντες όπως η ύπαρξη του καλού τραπεζικού συστήματος , η αξιολογη τηλεπικοινωνιακή υποδομή, το κόστος ίδρυσης και διατήρησης μιας υπεράκτιας εταιρείας κ.α.

1.8 Αντιδράσεις στη χρήση των υπεράκτιων εταιρειών

Οι αντιδράσεις κατά των υπεράκτιων εταιριών επικεντρώνονται γύρω από τρία φαινόμενα που συνδέονται με τη λειτουργία τους: - Τη φοροδιαφυγή- φόρο αποφυγή και διάβρωση της φορολογικής βάσης των αναπτυγμένων χωρών - Το ξέπλυμα χρήματος – νομιμοποίηση των εσόδων από παράνομες δραστηριότητες - Την επιρροή των υπεράκτιων εταιριών στην λειτουργία του διεθνούς χρηματοπιστωτικού συστήματος.

Φοροαποφυγή- Φοροδιαφυγή και διάβρωση της φορολογικής βάσης των αναπτυγμένων χωρών

Τα αναπτυγμένα κράτη που πλήττονται περισσότερο από τη χρήση των υπεράκτιων εταιριών ως οχημάτων για φόρο αποφυγή – φοροδιαφυγή , λαμβάνουν μέτρα για τον περιορισμό κα την εξάλειψη των πλεονεκτημάτων που παρέχουν οι εταιρίες αυτές , τόσο σε νομοθετικό όσο και σε διοικητικό επίπεδο. Όταν αναφερόμαστε στην φοροδιαφυγή εννοούμε το σύνολο των παρανόμων ενεργειών των ιδιωτών με τις οποίες αποβλέπουν στην μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης. Αντίθετα η φόρο αποφυγή είναι το σύνολο των νομίμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων , με τις οποίες αποβλέπουν στην μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης, με την επιλογή λύσεων που στηρίζονται σε λάθη ή κενά της φορολογικής νομοθεσίας. Σε επίπεδο της ΕΕ και συγκεκριμένα στα πλαίσια του Κώδικα Δεοντολογίας για την φορολογία των επιχειρήσεων , τα κράτη – μέλη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να σταματήσουν να παρέχουν και σταδιακά να περιορίσουν κάθε φορολογικό μέτρο που καθιερώνει σημαντικά χαμηλότερο επίπεδο φορολόγησης , συμπεριλαμβανομένης της μηδενικής φορολόγησης, σε σχέση με τα επίπεδα που ισχύουν κανονικά στο συγκεκριμένο κράτος – μέλος.

Το Ξέπλυμα Χρήματος – Νομιμοποίηση παράνομων εσόδων

Σε ότι αφορά μια πιθανή εμπλοκή των υπεράκτιων εταιριών στο ξέπλυμα χρήματος και στη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες συνοπτικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι στην Ελλάδα το θέμα αυτό ρυθμίζει ο ν. 2331/1995 σύμφωνα με τον οποίο η κίνηση κεφαλαίων που πραγματοποιείται μέσω των υπεράκτιων εταιριών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής και τους ελέγχους του νόμου αυτού.

1.9 Η γεωγραφικοί θέση των υπεράκτιων εταιριών και το θεσμικό-φορολογικό καθεστώς αυτών

ΧΩΡΑ	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	ΓΛΩΣΣΑ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ
Ανδόρα	Μεταξύ Γαλλίας και Ισπανίας	Αστικό δίκαιο βασισμένο στο ρωμαϊκό και καταλανικό δίκαιο	Καταλανική, ισπανική, γαλλική	Κανένας	Απόλυτη μυστικότητα σε κωδικοποιημένους λογαριασμούς	Καμία
Μπαχάμες	Καραϊβική	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική	Πλήρης ελευθερία	Διαθέσιμα στοιχεία	Καμία
Μπαρμπέντος	Ανατολική Καραϊβική	Αγγλικός νόμος	Αγγλική	Φιλελεύθεροι εξαιρούνται οι υπεράκτιες εταιρείες	Μερικώς	Με Καναδά, Νορβηγία, Ελβετία, Αγγλία και ΗΠΑ
Βερμούδες	Μέση Ατλαντικού	Αγγλικός νόμος	Αγγλική	Κανένας για τις διεθνείς υπεράκτιες	Ναι, εκτός από τις περιπτώσεις	Με ΗΠΑ

				δραστηριότητες	υπονοιών για εγκληματικές πράξεις	
Παρθένοι Νήσοι	Καραϊβική	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική	Κανένας	Μερικώς	Με Ιαπωνία, Ελβετία, Αγγλία (αφορούν μόνο τις εγκατεστημένες εταιρείες)
Νησιά Κουκ	Νότιος Ειρηνικός	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική	Κανένας	Ναι	Καμία
Κύπρος	Βορειοανατολική Μεσόγειο	Αγγλικό δίκαιο	Ελληνική, Αγγλική	Κανένας	Ναι	Με 24 χώρες
Γιβραλτάρ	Στο νοτιότερο σημείο της Ιβηρικής Χερσονήσου	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική, Ισπανική	Κανένας	Μερικώς	Καμία
Guernsey	Αγγλικό κανάλι 20 μίλια από τις γαλλικές ακτές	Βασίζεται στο παλαιό γαλλικό και νορμανδικό	Αγγλική και τοπική νορμανδική διάλεκτος	Κανένας	Ναι	Με Τζέρσι και Ηνωμένο Βασίλειο

		νόμο και το σύγχρονο αγγλικό δίκαιο				
Χονγκ Κονγκ	Στα νότια παράλια της Λαϊκής Δημοκρατίας της Κίνας	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική και κινέζικη	Κανένας	Μερικώς	Καμία εκτός από μερικές αεροπορικές και ναυτιλιακές συμφωνίες με την Κίνα
Ιρλανδία	Δυτικά της Βρετανίας	Δικαιοδοσί α βασισόμενη στο αγγλικό δίκαιο	Αγγλική και ιρλανδική	Κανένας	Μερικώς	27 συμφωνίες με χώρες της ΕΕ και με Αυστραλία, Ιαπωνία και ΗΠΑ
Isle of Man	Μικρό νησάκι ανάμεσα σε Ιρλανδία και Αγγλία	Κρατικός νόμος και αγγλικό δίκαιο	Αγγλική	Κανένας	Μερικώς	Με Αγγλία
Τζαμάικα	Καραϊβική	Βασισμένο στο	Αγγλική	Έχει φιλελευθερο	Οι τράπεζες δεσμεύονται	Με

		αγγλικό δίκαιο	και τοπική νορμανδική διάλεκτος	ποιηθεί.	για το απόρρητο των υποθέσεων των πελατών τους	Καναδά, Δανία, Γερμανία, Ισραήλ, Νορβηγία, Σουηδία, Αγγλία και ΗΠΑ
Τζέρσι	Αγγλικό κανάλι 14 μίλια από τις γαλλικές ακτές	Βασισμένο στον παλιό γαλλικό και νορμανδικό δίκαιο και στο αγγλικό δίκαιο	Αγγλική και τοπική νορμανδική διάλεκτος	Κανένας	Ναι, εκτός από τις περιπτώσεις που υπάρχουν υπόνοιες για εγκληματικές πραξίες	Με Guernsey και Αγγλία
Labuan	Νότια θάλασσα της Κίνας, δυτικά του Βόρνεο	Βασισμένο στο αγγλικό δίκαιο	Μπαχάσας, Μαλαισία	Κανένας	Περιορισμένο	Καμία
Λιχτενστάιν	Ευρώπη	Αστικός κώδικας	Γερμανική ή	Ελευθερία	Ναι, με ελάχιστους περιορισμούς	Με Αυστρία, Ελβετία

Λουξεμβούργο	Ευρώπη	Αστικός κώδικας	Λουξεμβούργου, γαλλική, γερμανική, αγγλική	Κανένας	Απόλυτη εμπιστευτικότητα, εκτός από περιπτώσεις ύποπτες για εγκληματική δράση	Με 26 χώρες, μεταξύ των οποίων Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Αγγλία, ΗΠΑ
Μαδέρα	Ατλαντικός Ωκεανός	Πορτογαλικό αστικό και εμπορικό Δίκαιο	Πορτογαλική, αγγλική	Κανένας	Απόλυτη εμπιστευτικότητα, εκτός από τις περιπτώσεις ύποπτες για εγκληματική δράση	Αυστρία, Βέλγιο, Βραζιλία, Δανία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ιταλία, Νορβηγία, Ισπανία, Ελβετία, Αγγλία
Μάλτα	Κεντρική Μεσόγειος	Αστικό δίκαιο	Μάλτας, αγγλική, ιταλική	Κανένας για διεθνείς εμπορικές και Holding εταιρείες	Ναι	Με 26 χώρες συμπεριλαμβανομένων των περισσοτέρων

						ευρωπαϊκών και των Καναδά, Κίνας, Ινδίας, Αυστραλίας
Μαυρίκιος	Δυτικός Ινδικός Ωκεανός	Γαλλικός Ναπολεόντε ιος Κώδικας και Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική, γαλλική	Κανένας	Ναι, εκτός από τις περιπτώσεις ύποπτες για εγκληματική δράση	Με 25 χώρες (Γαλλία, Γερμανία, Αγγλία, Κίνα, Ινδία κ.ά.)
Μονακό	Στη Νοτιοανατολική Μεσόγειο	Βασισμένο στον γαλλικό αστικό νόμο	Γαλλική, ιταλική, αγγλική, γερμανική	Πολύ περιορισμέν οι	Περιορισμέν ο	Καμία
Ολλανδικές Αντίλλες	Καραϊβική	Βασισμένο στον ολλανδικό αστικό νόμο	Ολλανδικ ή, αγγλική, ισπανική	Ναι, εξαιρούνται οι offshore	Δεν υπάρχει ειδικός νόμος περί τραπεζικού απορρήτου	Με Ολλανδία, Νορβηγία και ΗΠΑ
Nevis	Ανατολική Καραϊβική	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική	Ναι, αλλά όχι	Ολικό	Με Ην. Βασίλειο

				ισχυροί		
Niue	Νότιος Ειρηνικός	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική και τοπική	Κανένας	Ναι	Καμία
Παναμάς	Κεντρική Αμερική	Αστικός νόμος	Ισπανική και αγγλική	Κανένας	Απόλυτη εμπιστευτικ ότητα πλην περιπτώσεω ν ύποπτων εγκληματικ ών πράξεων	Καμία
Σαμόα	Νοτιοανατολικός Ειρηνικός	Αγγλικό δίκαιο και τοπικές ρυθμίσεις	Τοπική διάλεκτος και αγγλική	Κανένας	Ναι	Καμία
Turks&Caicos Islands	Καραϊβική	Αγγλικό δίκαιο και τοπικές ρυθμίσεις	Αγγλική	Κανένας	Απόλυτη εμπιστευτικ ότητα πλην περιπτώσεω ν ύποπτων εγκληματικ ών πράξεων	Καμία
Vanuatu	Νοτιοανατολικός Ειρηνικός	Αγγλικό δίκαιο	Αγγλική και	Κανένας	Ναι	Καμία

		και τοπικές ρυθμίσεις	γαλλική			
Δυτική Σαμόα	Νοτιοανατολικός Ειρηνικός	Αγγλικό δίκαιο και τοπικές ρυθμίσεις	Τοπική και αγγλική	Κανένας	Ναι	Καμία

Αξίζει όμως να δούμε αναλυτικότερα τα τέσσερα κατά τη γνώμη μας σπουδαιότερα υπεράκτια κέντρα και τις ειδικές φορολογικές συνθήκες που υφίστανται σε αυτά.

Τα Βρετανικά νησιά της Παρθένου (British Virgin Islands BVI) είναι ένα μικρό σύμπλεγμα νησιών στη θάλασσα της Καραϊβικής, εξήντα μίλια ανατολικά του Puerto Rico.

Οι Διεθνείς Εμπορικές Επιχειρήσεις (International Business Companies IBC) που δραστηριοποιούνται στα Βρετανικά νησιά της Παρθένου, είναι επιχειρήσεις που υφίστανται με βάση πράξη του 1984. Οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων αυτών πρέπει να πραγματοποιούνται εκτός των νησιών και δεν πρέπει να εμπλέκονται σε αυτές μόνιμοι κάτοικοι της χώρας.

Οι υπεράκτιες εταιρίες δεν μπορούν να κατέχουν ακίνητη περιουσία στα νησιά, παρά μόνο να νοικιάζουν ένα γραφείο, δεν μπορούν να ασχοληθούν με τραπεζικές εργασίες (παρά μόνο με ειδική άδεια), με ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, διαχείριση κεφαλαίων, συλλογικά επενδυτικά σχήματα και διαχείριση εμπιστευμάτων. Επί πλέον δεν μπορούν να διαθέσουν τις μετοχές τους στο κοινό.

Τα νησιά έχουν το προνόμιο της αυτοδιοίκησης, ενώ ταυτόχρονα είναι Βρετανική

υπεράκτια περιοχή. Το νομικό σύστημα βασίζεται στο Βρετανικό δίκαιο. Οι υπεράκτιες δραστηριότητες πραγματοποιούνται σε ένα περιβάλλον χωρίς φορολογία.

Έχουν υπογραφεί συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας με την Ιαπωνία και την Ελβετία, αλλά αυτές δεν έχουν εφαρμογή σε υπεράκτιες δραστηριότητες. (www.goldhaven.com)

Οι υπεράκτιες εταιρίες πληρώνουν ένα ετήσιο δικαίωμα λειτουργίας το οποίο κυμαίνεται αναλόγως του κεφαλαίου, από US\$350 έως US\$420.

Το Isle of Man, βρίσκεται στο κέντρο των Βρετανικών νήσων, είναι μία αυτοδιοικούμενη εξαρτώμενη από το στέμμα περιοχή, η οποία δεν είναι μέρος του Ηνωμένου Βασιλείου.

Οι εταιρίες διεθνών δραστηριοτήτων λειτουργούν με τη μορφή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και δεν τις επιτρέπεται:

- Να ασκούν εμπορία στο νησί
- Να πραγματοποιούν τραπεζικές ή ασφαλιστικές εργασίες
- Να πραγματοποιούν επενδυτικά σχέδια, εκτός της επένδυσης των ιδίων τους κεφαλαίων
- Να αντλούν κεφάλαια μέσω δημόσιας εγγραφής ή να διαθέτουν μετοχές ή εταιρικά μερίδια στο κοινό

Η φορολογία για τις τοπικές επιχειρήσεις (residents) ανέρχεται σε ποσοστό 10% επί των κερδών. Οι επιχειρήσεις με υπεράκτιες δραστηριότητες (Limited exempt Companies) δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, αλλά καταβάλουν ένα σταθερό ετήσιο δικαίωμα στην Κυβέρνηση (£450). Φυσικά οι τελευταίες δεν θεωρούνται κάτοικοι (residents) και δεν δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά στο νησί.

Σύμβαση αποφυγής διπλής έχει υπογραφεί μόνο με το Ηνωμένο Βασίλειο.

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να διατηρούν οικονομικά αρχεία τα οποία να απεικονίζουν την οικονομική τους κατάσταση.

Τα Cayman Islands αποτελούν ένα γκρουπ από τρία νησιά στην Καραϊβική. Το κεντρικό νησί, το Grand Cayman, βρίσκεται περίπου 1.150 χιλιόμετρα νότια της Florida. Τα νησιά είναι Βρετανική αποικία και για το λόγο αυτό το κοινοβούλιο του Ηνωμένου Βασιλείου διατηρεί το δικαίωμα να νομοθετεί.

Το δίκαιο των εταιριών βασίζεται στην πράξη για τις Βρετανικές εταιρίες του 1948 και υφίσταται ως νομοθεσία των νησιών από το 1960.

Οι υπεράκτιες εταιρίες στα Cayman Islands δεν μπορούν να δραστηριοποιούνται στην ενδοχώρα, να κατέχουν ακίνητη περιουσία, να ασχολούνται με τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες και αμοιβαία κεφάλαια χωρίς ειδική άδεια. Επί πλέον δεν μπορούν να αντλούν δημόσια κεφάλαια.

Τα Cayman Islands δεν έχουν υπογράψει καμία σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

Δεν υπάρχει φορολογία επί των κερδών για τις υπεράκτιες εταιρίες, αλλά αυτές καταβάλλουν ετήσια δικαιώματα τα οποία κυμαίνονται, αναλόγως με το μετοχικό κεφάλαιο, από US\$575 έως US\$1.000. Οι εταιρίες αυτές δεν υποχρεούνται να τηρούν λογιστικά βιβλία. (www.go-offshore.com)

Η Δημοκρατία του Παναμά, βρίσκεται ανάμεσα στην Costa Rica και στην Colombia, στον ισθμό που ενώνει την Βόρεια με την Νότια Αμερική. Στην πλευρά του ισθμού από τη μεριά της Καραϊβικής, βρίσκεται η ελεύθερη ζώνη του Παναμά η οποία είναι η δεύτερη μεγαλύτερη στον κόσμο μετά το Hong Kong. Στην ζώνη αυτή εμπορεύματα που εισάγονται και επανεξάγονται σε άλλες χώρες, εξαιρούνται από

κάθε φόρο εισαγωγής ή εξαγωγής, τα δε κέρδη από αυτές τις δραστηριότητες φορολογούνται με ειδικούς μειωμένους συντελεστές.

Εταιρείες διεθνούς εμπορίου και επενδύσεων, δραστηριοποιούνται με τη μορφή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και οριοθετούνται με τον καταστατικό νόμο για τις εταιρίες με αριθμό 32 του 1927.

Οι εταιρείες αυτές δεν μπορούν να δραστηριοποιούνται σε τραπεζικές εργασίες, σε διοίκηση εμπιστευμάτων, σε ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, σε διοίκηση κεφαλαίων, σε επενδυτικά κεφάλαια, σε συνεταιριστικά επενδυτικά σχήματα ή σε οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα σε συνεργασία με τραπεζικά, οικονομικά, πιστωτικά ή ασφαλιστικά ιδρύματα. (Ammin 1998)

Δεν υφίσταται εταιρικός φόρος σε εισοδήματα που δεν προέρχονται από πηγή εντός του Παναμά. Υφίσταται μόνο ένας ετήσιος σταθερός φόρος ύψους US\$250. Επίσης δεν υφίστανται συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Τέλος για τα εισοδήματα που προέρχονται εκτός χώρας, δεν απαιτείται η τήρηση οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με μια έρευνα για τις διεθνείς επιχειρήσεις που αναπτύσσουν

δραστηριότητες σε παράκτια οικονομικά κέντρα από τους Walter H. και Dorothy B.

Diamond¹, υπάρχουν 30 βασικά χαρακτηριστικά των φορολογικών λιμανιών,

σπουδαιότερα των οποίων είναι:

- εγγυήσεις ενάντια στην απαλλοτρίωση,
- προνομιακή αντιμετώπιση από την κυβέρνηση,
- παραχωρήσεις επένδυσης,
- χαμηλοί φόροι,

- πολιτική σταθερότητα και
- οικονομική σταθερότητα,
- φορολογικές συνθήκες,
- ελάχιστοι νομισματικοί περιορισμοί,
- ελευθερία στην εισαγωγή των πρώτων υλών,
- ελάχιστοι κυβερνητικοί έλεγχοι,
- μυστικότητα,
- ελεύθερη εξαγωγή των κερδών,
- καλές επικοινωνίες και μεταφορές
- ασφάλεια των δικαιωμάτων ιδιοκτησιών, και
- προώθηση από την κυβέρνηση.

Ο Walter Diamond θεωρείται ως ο «νονός» του υπεράκτιου κόσμου. Η υπεράκτια σταδιοδρομία του άρχισε όταν εργαζόμενος ως σύμβουλος σε διεθνείς τράπεζες συνειδητοποίησε πόσο λίγες πληροφορίες διέθεταν οι Αμερικάνοι επενδυτές για να αξιολογήσουν τις ξένες φορολογικές ευκαιρίες. Από το 1974 εργαζόμενος με τη σύζυγό του Dorothy έχει συμβάλει ενεργά στην απίστευτη αύξηση των φορολογικών λιμανιών του κόσμου και οι συγγραφές του καλύπτουν περισσότερες από εβδομήντα υπεράκτιες αρμοδιότητες.

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα υπεράκτια κέντρα είναι το αντιστάθμισμα στην υψηλή φορολογία. Για το λόγο αυτό αποτελούν απειλή στην συνολική αύξηση του χερσαίου φόρου, περικόπτοντας από τις κυβερνήσεις φορολογικά έσοδα.

Ως συνέπεια τα βιομηχανοποιημένα έθνη έχουν αναπτύξει μία συντονισμένη επίθεση

τα τελευταία χρόνια ενάντια στα υπεράκτια κέντρα. Έτσι το 1998 ο ΟΟΣΑ συνέταξε μία έκθεση που τιτλοφορήθηκε «επιβλαβής φορολογικός ανταγωνισμός – ένα αναδυόμενο παγκόσμιο φαινόμενο», με την οποία σηματοδοτήθηκε η επίθεση ενάντια στα υπεράκτια κέντρα. Μέχρι τότε, τα κράτη με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, είχαν καταγγείλει ανεπίσημα τα υπεράκτια κέντρα ως φορείς ξεπλύματος χρήματος και φοροδιαφυγής.

Πατέρας της πρωτοβουλίας αυτής του ΟΟΣΑ ήταν ο επίτροπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης Mario Monti, ο οποίος συνέβαλε στην ανάπτυξη ενός κώδικα δεοντολογίας στην επιχειρησιακή φορολογία. Στην πραγματικότητα οι χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, ψάχνοντας για «αποδιοπομπαίους τράγους», πραγματοποιούν μια ενορχηστρωμένη επίθεση ενάντια στα υπεράκτια κέντρα κατηγορώντας τα ως ενδιάμεσους φοροαποφυγής και ξεπλύματος βρώμικου χρήματος.

Τα υπεράκτια οικονομικά κέντρα χωρίστηκαν από τον ΟΟΣΑ σε τρεις ομάδες ανάλογα με τις νομικές τους υποδομές, τα επίπεδα της οικονομικής επίβλεψης και συνεργασίας και με τις δυνατότητές τους να καταπολεμήσουν το ξέπλυμα χρήματος. Στην πρώτη κατηγορία τοποθετήθηκαν πλούσια κράτη όπως το Hong – Kong, το Λουξεμβούργο, η Σιγκαπούρη και η Ελβετία. Στην κατηγορία αυτή συμπεριελήφθησαν επίσης το Δουβλίνο (Ιρλανδία), το isle of man και το jersey, αν και θα έπρεπε να συνεχίσουν τις προσπάθειές τους για βελτίωση της ποιότητας της επίβλεψης και συνεργασίας.

Στη δεύτερη ομάδα τοποθετήθηκαν δικαιοδοσίες με σεβασμό στις απαιτήσεις του οργανισμού που ασκούσανε ικανή επίβλεψη στις υπεράκτιες επιχειρήσεις. Αυτές οι

χώρες είναι η Ανδόρα, το Μπαχρέιν, τα Barbados, οι Βερμούδες, το Γιβραλτάρ, η Labuan (Μαλαισία), το Μακάο, η Μάλτα και το Μονακό. (www.kathimerini.gr)

Στην τρίτη ομάδα τοποθετήθηκαν είκοσι πέντε υπεράκτια οικονομικά κέντρα (offshore economics centers – OFCs) τα οποία κρίθηκαν ότι έχουν τα χαμηλότερα επίπεδα νομοθεσίας, επίβλεψης και συνεργασίας.

Σύμφωνα με το με χαρακτηριστικά DAFFE/CFA/FHP (2000)/REV1/CONF έγγραφο του ΟΟΣΑ αυτά είναι τα εξής:

- Ανγκουίλα - εξαρτώμενο έδαφος του Ην. Βασιλείου
- Αντίγκουα και Μπαρμπούντα
- Αρούμπα - που ανήκει στην Ολλανδία
- Κοινοπολιτεία των Μπαχάμες
- Μπελίζ
- Βρετανικοί Παρθένοι νήσοι - εδάφη του Ην. Βασιλείου
- Νήσοι του Κουκ - εξαρτώμενο έδαφος της Ζηλανδίας
- Δομινικανή Κοινοπολιτεία
- Γρενάδα
- Γκέρνσει/ Σαρκ/ Αλδερνεί - εξαρτώμενα εδάφη από το στέμμα της Αγγλίας
- Λιβερία
- Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν
- Δημοκρατία των Μαλβίδων
- Δημοκρατία των νήσων Μάρσαλ
- Μοντσεράτ - έδαφος του Ην. Βασιλείου
- Δημοκρατία του Ναούρου

- Ολλανδικές Αντίλλες - έδαφος της Ολλανδίας
- Νίουι - συνδεδεμένο με τη Ν. Ζηλανδία
- Παναμάς
- Σαμόα
- Δημοκρατία των Σεϋχέλλες
- Αγ. Λουκία
- Ομοσπονδία του Αγ. Χριστόφορου και Νέβις
- Αγ. Βικέντιος και Γκρεναντίνες
- Τόνγκα
- Τούρκς και Κάικος - εδάφη του Ην. Βασιλείου
- Παρθένα νησιά των Η.Π.Α.
- Δημοκρατία του Βανουάτου

Η έκθεση εξέφραζε απειλές για μελλοντικές κυρώσεις στις χώρες της τρίτης ομάδας που δεν θα έκαναν προσπάθειες να βελτιώσουν τη νομοθεσία τους ως προς υπεράκτιες επιχειρήσεις και τη συνεργασία τους με τον οργανισμό. Επιπλέον, βασιζόμενες στην έκθεση αυτή του ΟΟΣΑ, οι χώρες που μετείχαν στη G7 ανακοίνωσαν ότι θα έδειχναν βραχύβια μόνο καλή θέληση προς τις περιοχές της ομάδας τρία.

Το σημαντικό της έκθεσης αυτής ήταν ότι κατονομαζόταν τα «μη συνεργάσιμα φορολογικά λιμάνια». Αξίζει να σημειωθεί ότι για να μη συνυπολογισθούν στο κατάλογο αυτό έξι χώρες (οι Βερμούδες, οι νήσοι Caymans, η Κύπρος, ο Μαυρίκιος,

η Μάλτα και ο Άγιος Μαρίνος), έστειλαν επιστολές δέσμευσης συμμόρφωσης στον ΟΟΣΑ.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο ΟΟΣΑ σε άλλη έκθεσή του την 26 Ιουνίου 2000 κάνει αναφορά σε κράτη μέλη που εφαρμόζουν «επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές», μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνει και την Ελλάδα όσον αφορά τη πρακτική της σχετικά με τα αμοιβαία κεφάλαια, τις επενδύσεις χαρτοφυλακίου και το ναυτιλιακό καθεστώς σύμφωνα με το Ν. 27/75.

Όσο και αν φαίνεται παράξενο, η χώρα μας διαθέτει για αυτής της μορφής εταιρείες φορολογικές ρυθμίσεις που δεν απέχουν και πολύ από τις ρυθμίσεις των φορολογικών παραδείσων. Παράδειγμα τα υποκαταστήματα ή γραφεία αλλοδαπών εταιρειών που λειτουργούν στην Αθήνα ή στον Πειραιά με βάση τις διατάξεις του νόμου 89, εξαντλούν κάθε φορολογική τους υποχρέωση από τη στιγμή που δαπανούν στη χώρα μας το ποσό των 50.000 δολαρίων κάθε χρόνο. Σημειώνεται ακόμα ότι οι εταιρείες αυτής της μορφής μπορούν να αποκτούν και να διαχειρίζονται ακίνητη περιουσία.

Η υιοθέτηση του νόμου 2687/53 αποτελεί την πρώτη συνειδητή προσπάθεια της Ελλάδας για την προσέλκυση ξένων κεφαλαίων, καθώς θωράκισε τα εισρέοντα κεφάλαια από τον κίνδυνο ανεπιθύμητων μελλοντικών κρατικών παρεμβάσεων. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '60 υπεβλήθησαν δύο αναγκαστικοί νόμοι, ο 89/67 και ο 378/68 για την εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιρειών. Επίσης, στα μέσα της δεκαετίας του '70 τέθηκαν σε εφαρμογή οι νόμοι 27/75 και 814/78, οι οποίοι περιλαμβάνουν κίνητρα για τις υπεράκτιες δραστηριότητες ξένων επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα.

Στην ίδια έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. συμπεριλαμβάνεται και η Ιρλανδία. Η χώρα απάντησε

άμεσα εξαλείφοντας τη διαφορά στους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμοζόταν στις διεθνείς επιχειρήσεις και στις εσωτερικές εταιρείες. Η εξάλειψη της διαφοράς δεν έγινε με την αύξηση των φορολογικών συντελεστών στις διεθνείς επιχειρήσεις όπως θα επιθυμούσε ο ΟΟΣΑ**, αλλά με τη μείωση των εσωτερικών συντελεστών των φόρων στο 12,5%.

**πηγή: (www.taxheaven.gr)

Κεφάλαιο 2^ο

2.1 Οι OFFSHORE Εταιρίες στην Ελληνική πραγματικότητα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα και επειδή τέτοιες καταστάσεις στην Ελλάδα παίρνουν απρόβλεπτα μεγάλες διαστάσεις, η ίδρυση υπεράκτιων εταιρειών από ορισμένους Έλληνες πολίτες, κυρίως στην Κύπρο μέχρι και την 31/12/2002, έγινε θέμα κοινωνικής καταξίωσης. Ο μεγαλύτερος αριθμός των εταιρειών 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 Ανωνυμία 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 μέρος 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 ενσωμάτωση τους στη διεθνή οικονομία.

(www.taxheaven.gr)

2.2 Ο μετασχηματισμός των Κυπριακών OFFSHORE σε εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

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 (και 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.*

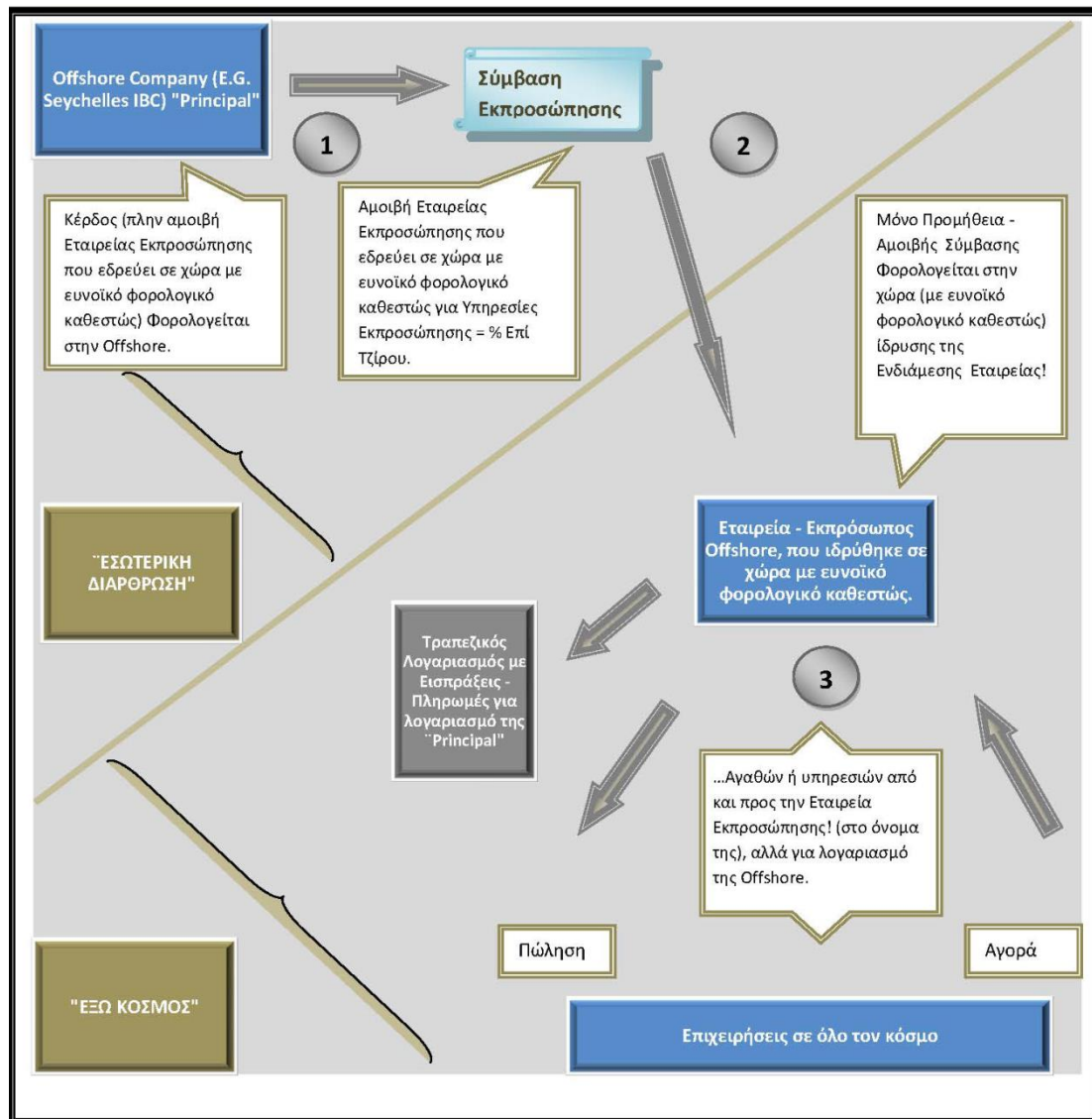
*πηγή: Εξωχώριες εταιρίες offshore Ελίνα Σπυροπούλου Δικηγόρος LL.M

2.3 Το μεγάλο πρόβλημα της υπερτιμολόγησης (TRANSFER PRICING) μέσω OFF SHORE εταιρειών και εταιρειών αντιπροσώπευσης – προμήθειας (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 E.E. 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 E.E 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 Σευχέλλες 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 Ανωνυμία 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 εμπιστευμένα 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 συναρτάτε 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 ιδιαίτερος 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 προμήθειας, 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).

2.4 Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ως μέσο μεταφοράς αφορολόγητων κεφαλαίων

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 N.3728/2008 του Υπ. Ανάπτυξης και ο πιο πρόσφατος N.3775/2009 του Υπουργείου Οικονομικών .**

**πηγή: http://www.offshore-services.gr/arthra_gia_offshore_etaireies.htm

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΔΙΕΞΑΓΕΙ Η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

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) δημιούργημα 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.

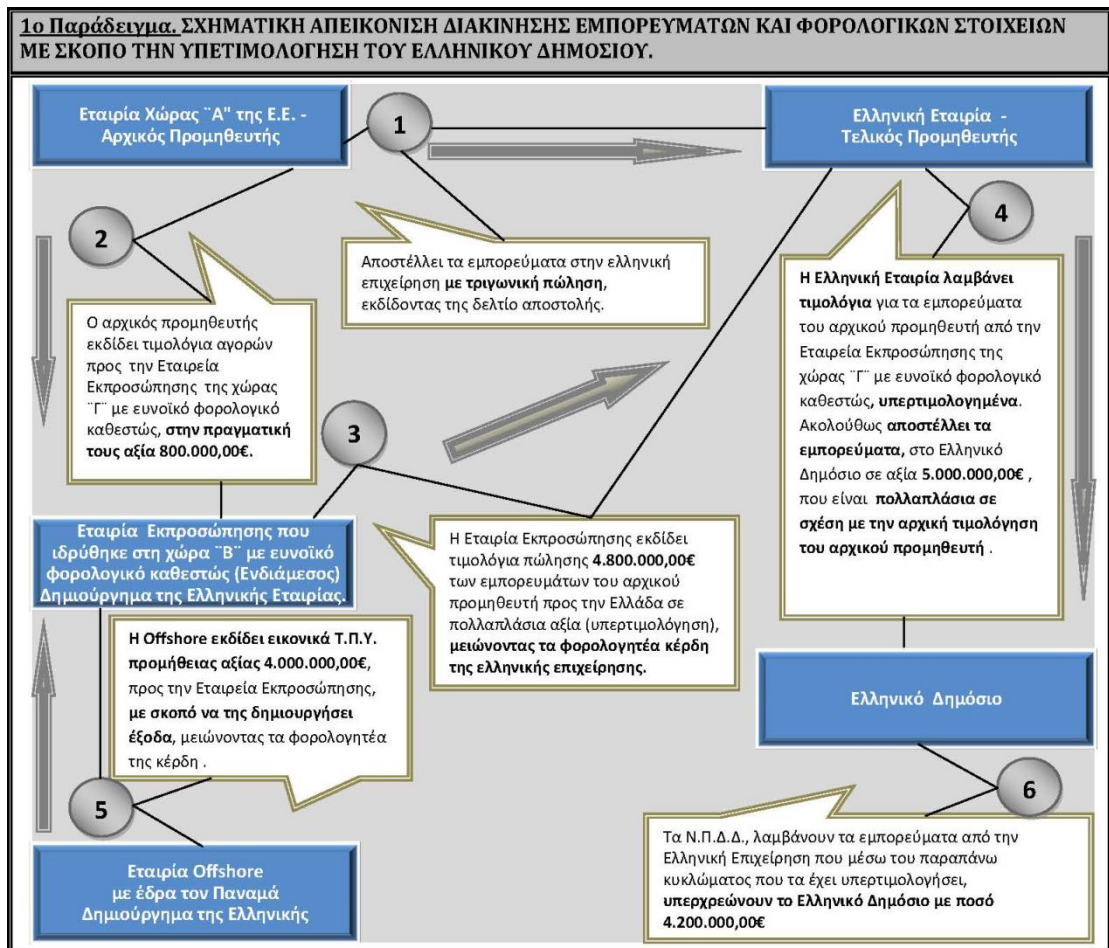
Συνοπτικά αναφέρουμε πως :

- 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. Ακολούθως 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:



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.

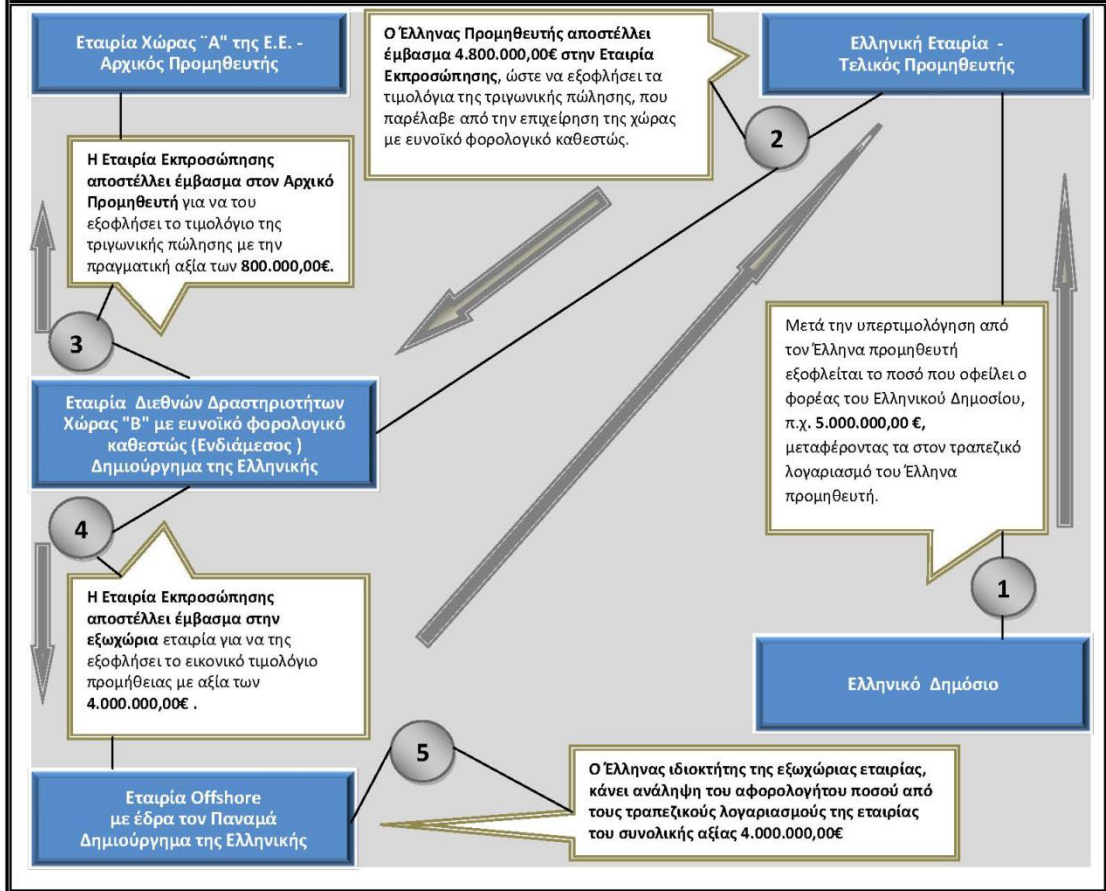
> 2) Ο Έλληνας Προμηθευτής Δ αποστέλλει έμβασμα 4.800.000,00€ στην Εταιρία Εκπροσώπησης Β, ώστε να εξοφλήσει τα τιμολόγια της τριγωνικής πώλησης, που παρέλαβε από την επιχείρηση της χώρας με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

> 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 η 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€) + 3.800.000,00€ (αρχικό 1.200.000,00€) = 7.300.000,00€ ώστε να υπερτιμολογεί το λογισμικό κατά 2.000.000,00€ και 2.600.000,00€ 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€ + 2.500.000,00€ = 3.700.000,00€

> 5) Η Ελληνική εταιρία Δ τιμολογεί το Ν.Π.Δ.Δ. Ε1 με δύο τιμολόγια 1.500.000,00€ (τεχνολογικός εξοπλισμός) + 3.000.000,00€ (λογισμικό) = 4.500.000,00€ και επίσης τιμολογεί το Ν.Π.Δ.Δ. Ε2 με δύο τιμολόγια : 1.500.000,00€ (τεχνολογικός εξοπλισμός) + 2.500.000,00€ (λογισμικό) = 4.000.000,00€. 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 $8.500.000,00\text{€} - 3.600.000,00\text{€} = 4.900.000,00\text{€}$

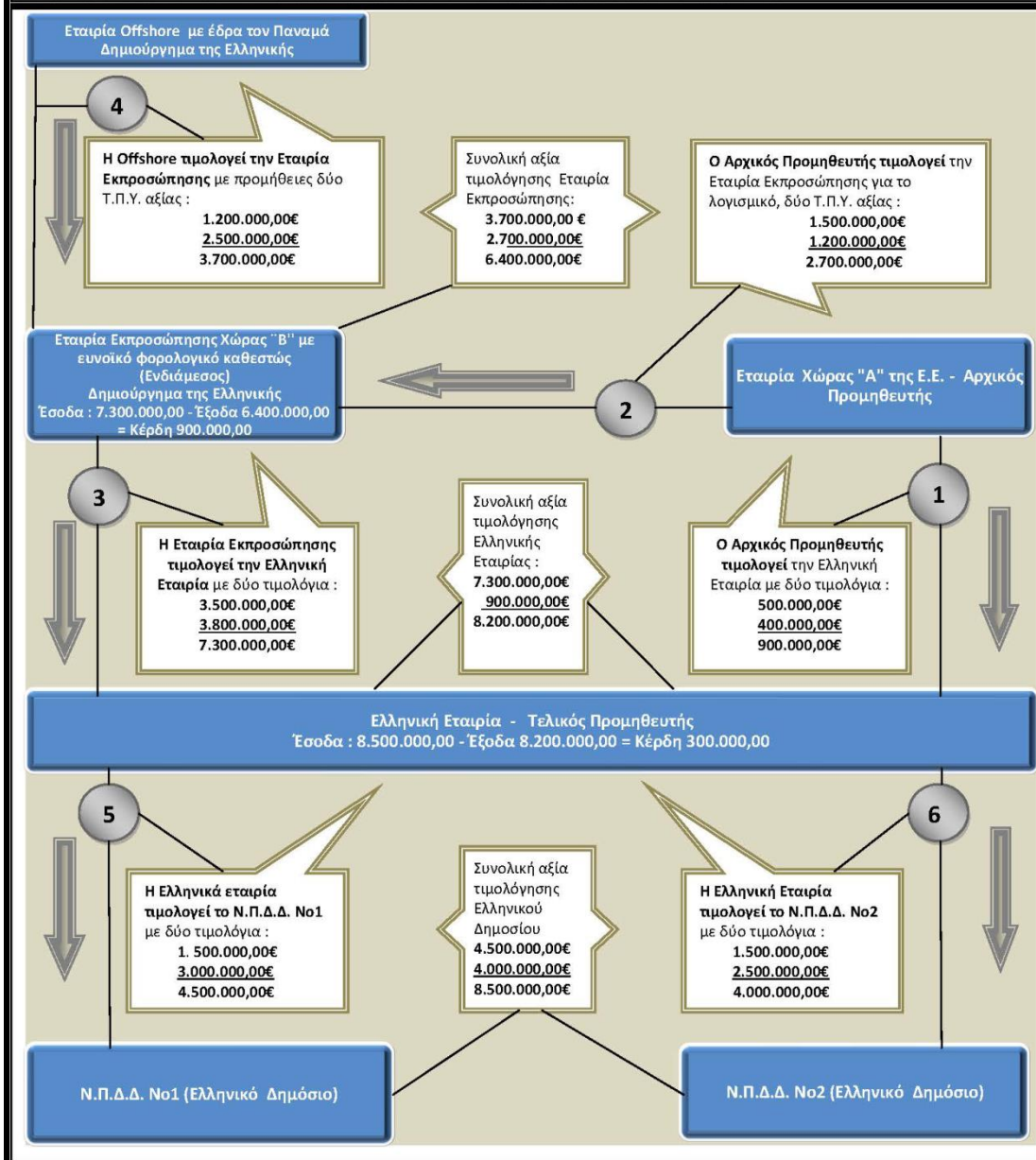
Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στο ένα Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει για τον εξοπλισμό τιμολόγιο αξίας $1.500.000,00\text{€}$ υπερτιμολογημένο κατά $1.000.000,00\text{€}$ και για το λογισμικό τιμολόγιο αξίας $3.000.000,00\text{€}$ υπερτιμολογημένο κατά $1.500.000,00\text{€}$. Στο άλλο Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει για τον εξοπλισμό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

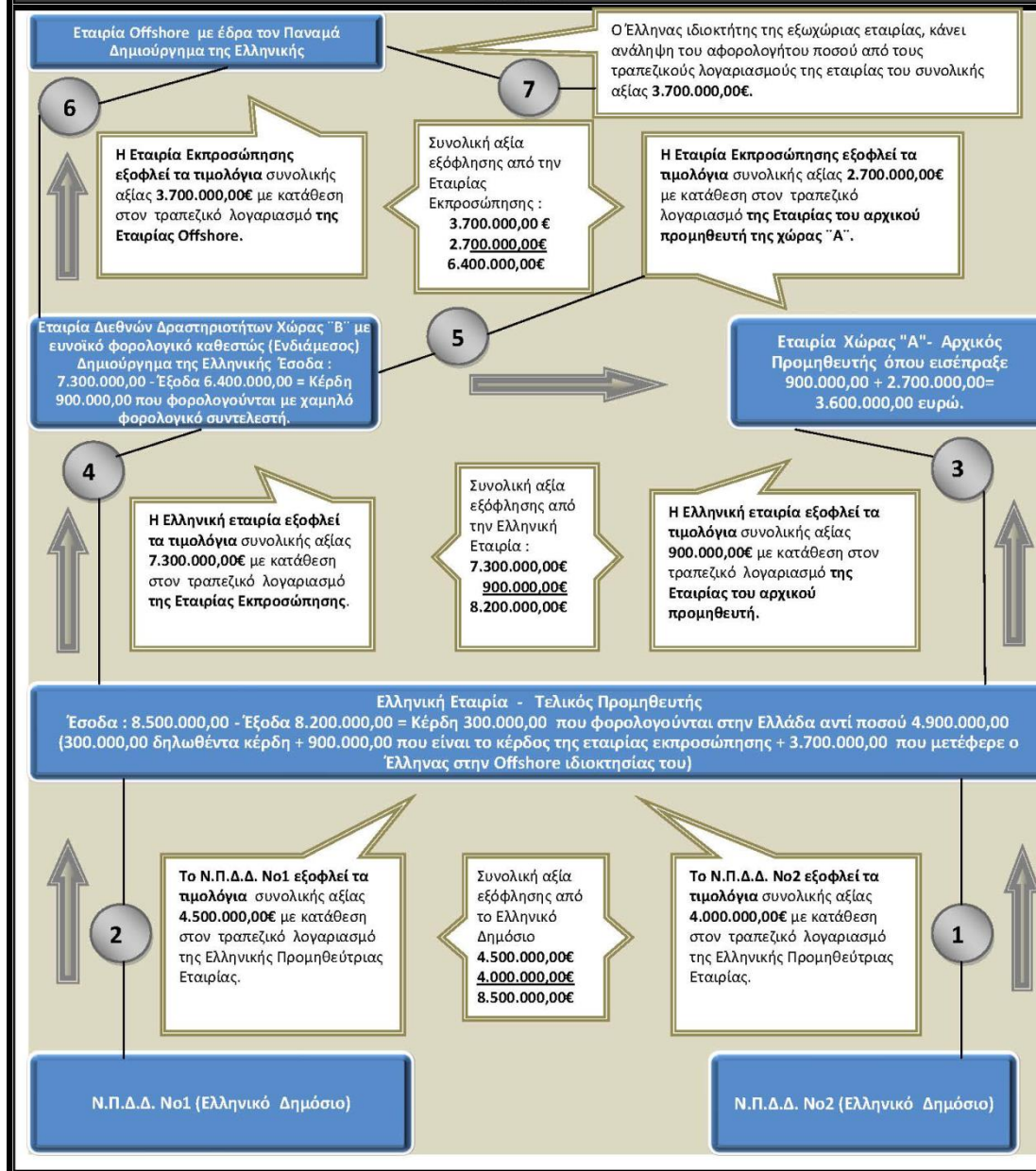
ως εξής:

- 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 .

2ο Παράδειγμα. ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΥΠΕΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.



2ο 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 εκπροσωπεί, 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 Q+. 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 υπερτιμολογημένης αξίας του εξοπλισμού.
- >7) Η offshore "Ο" κατέθεσε για λογαριασμό του μετόχου "Ω1" της "Ω" συνολικά 1.000.000,00 €, για εξαγορά της εταιρίας "Γ" μέσω αύξησης Μ.Κ.
- >8) Ο "Δ" κατέθεσε στην "Ζ" 860.000,00 €, για την συμμετοχή της στο κύκλωμα, αφού πούλησε την εταιρία της "Γ", 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)	9.040.000,00€	Επιδότηση Ελληνικού Δημοσίου 50%	4.520.000,00€	Πραγματικό ποσό που θα έπρεπε να λάβει ως επιδότηση
Υπερτιμολογημένο Ποσό (βλέπε Νο2)	36.160.000,00€		18.080.000,00€	Ποσό επιδότησης μετά την υπερτιμολόγηση (βλέπε Νο 1)
Διαφορά	27.120.000,00€	Διαφορά	13.560.000,00€	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	3.400.000,00€	Αμοιβή του μετόχου Ω1.	
(βλέπε Νο 10)	Μέτοχος Ω2	2.000.000,00€	Αμοιβή του μετόχου Ω2.	
(βλέπε Νο 10)	Μέτοχος Ω3	2.000.000,00€	Αμοιβή του μετόχου Ω3.	
(βλέπε Νο 6,11)	Δ ιδιοκτήτης Offshore	3.000.000,00€	Υπόλοιπο αμοιβής μείον κατάθεση στην Λ.	
(βλέπε Νο 2)	Θ εταιρία εκπροσώπησης	900.000,00€	Αφορά Προμήθεια εκπροσώπησης.	
(βλέπε Νο 11)	Λ κόρη Δ	1.000.000,00€	Μεταφέρθηκε από τον πατέρα της.	
(βλέπε Νο 7)	Ι εξαγορασθείσα εταιρία	1.000.000,00€	Ποσό εξαγοράς από Ω.	
(βλέπε Νο 8)	Z μέτοχος της Ι	860.000,00€	Αμοιβή της μετόχου Z που έλαβε από τον Δ.	
(βλέπε Νο 9)	Κ Δικηγόρος της Ω	100.000,00€	Αμοιβή του δικηγόρου Κ.	
(βλέπε Νο 3,4)	Σύνολο επιδότησης	13.560.000,00€		

Συμπερασματικά βλέπουμε πως μία επιχείρηση στην άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εντός της ελληνικής επικράτειας συναλλάσσεται με τέτοιον 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.

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 συναντάτε 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. (www.taxheaven.gr)

2.5 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.***

***πηγή: Παμπούκης Χ., «Οι υπεράκτιες εταιρίες στο Ελληνικό Ιδιωτικό Διεθνές Δίκαιο».

2.6 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'ελάχιστων (περίπτωση κυπριακής εταιρίας με δραστηριότητες και διοίκηση εκτός Κύπρου και Βρετανικής εταιρίας αντιπροσώπευσης με φορολογία στο ποσοστό προμήθειας) 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 ελάχιστων 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 «Β.Ο.» (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.

2.7 Απόψεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο συναλλαγών Ελληνικών εταιριών με off shore εταιρίες - εταιρίες διεθνών δραστηριοτήτων (Κυπριακές) – Εταιρίες αντιπροσώπευσης

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 εταιριών αλλά και γενικά των εταιριών 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.

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 εποπτευομένων 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 φωτοαντίγραφο. 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, δικαιολόγησης 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 1ον) σε επίπεδο διακρατικών συμφωνιών, 2ον) στο πλαίσιο Διεθνών Οργανισμών (Ο.Ο.Σ.Α) και 3ον) 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.

Κεφάλαιο 3^ο

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

Ειδικότερα, ο ΟΟΣΑ χρησιμοποίησε τέσσερα κριτήρια προκειμένου να χαρακτηρίσει μία δικαιοδοσία (jurisdiction) ως φορολογικό παράδεισο: α) τη μη φορολόγηση ή την επιβολή πολύ χαμηλών φόρων εισοδήματος, β) την έλλειψη διαφάνειας ως προς την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρχών, γ) την έλλειψη κανόνων ή διοικητικών πρακτικών για την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με τα πρόσωπα που ωφελούνται από τη μηδενική ή χαμηλή φορολογία και δ) την απουσία της απαιτούμενης ουσιώδους δραστηριότητας και τη χρήση τους μόνο για φορολογικούς σκοπούς . Κάθε κριτήριο έχει ξεχωριστή βαρύτητα σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση.

Συχνά το πρώτο κριτήριο σε συνδυασμό με την προβολή ενός κράτους ως μέρους στο οποίο υπάρχει η δυνατότητα αποφυγής του φόρου που ένας μη κάτοικός του οφείλει στη χώρα της κατοικίας του, αρκούν για το χαρακτηρισμό του κράτους αυτού ως φορολογικού παραδείσου. Ωστόσο, και τα υπόλοιπα κριτήρια έχουν τη δική τους σημασία, ενώ ακόμα και παράγοντες μη φορολογικής φύσης συντελούν με τη σειρά τους στην επιτυχή λειτουργία ενός φορολογικού παραδείσου. Περαιτέρω, επιπρόσθετα κίνητρα που καθιστούν ελκυστική την επένδυση στις ως άνω περιγραφόμενες δικαιοδοσίες μπορεί να προσφέρουν οι στενοί δεσμοί που έχουν αυτές με άλλα κράτη, τα οποία παρέχουν διπλωματικές, οικονομικές ή άλλες διευκολύνσεις, χωρίς κάποια επιπλέον επιβάρυνση . Με βάση τα παραπάνω, θα πρέπει να λαμβάνεται κάθε φορά το σύνολο των παραγόντων που ενδεχομένως να προδίδουν την ύπαρξη ενός φορολογικού παραδείσου, προκειμένου να συναχθεί το κατάλληλο συμπέρασμα. Αναφορικά με τα επιζήμια προνομιακά φορολογικά καθεστώτα, ο ΟΟΣΑ καθιέρωσε και σ' αυτήν την περίπτωση τέσσερα (4) κριτήρια¹³³ για την αναγνώρισή τους: α) μηδενικός ή χαμηλός συντελεστής φόρου εισοδήματος, β) διαχωρισμός προνομιακού φορολογικού καθεστώτος από την εγχώρια αγορά, γ) έλλειψη διαφάνειας ως προς το σχεδιασμό και τη διοίκηση και δ) έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τους φορολογούμενους που ωφελούνται από το προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Τα

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

*πηγή: Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων Δ. Αντωνόπουλος - Η. Κατούδης. Εκδόσεις Σάκκουλα. Αθήνα Μάιος 2004

Ωστόσο, ενδιαφέρον παρουσιάζει το δεύτερο κριτήριο εν προκειμένω. Η Αναφορά το ονομάζει συγκεκριμένα «ring-fencing». Πρόκειται για ένα προνομιακό φορολογικό καθεστώς που επιφέρει δυσμενή αποτελέσματα μόνο σε ξένες φορολογικές βάσεις και όχι στη φορολογική βάση της χώρας που το θέσπισε. Με τον τρόπο αυτό, η τελευταία απαλλάσσεται από το σχετικό οικονομικό βάρος, ενώ οι συμμετέχοντες στο καθεστώς αυτό επωφελούνται από την υποδομή του κράτους που το παρέχει. Το «ring-fencing» μπορεί να λάβει διάφορες μορφές. Συνήθως, εμφανίζεται ως καθεστώς που παρέχει οφέλη μόνο σε μη κατοίκους της χώρας που το καθιέρωσε ή απαγορεύει στους επενδυτές που υπάγονται σ' αυτό, να έχουν πρόσβαση στην εγχώρια αγορά. Και τα δύο αυτά παραδείγματα δημιουργούν υποψίες ως προς τις δυσμενείς συνέπειες που ενδέχεται να έχουν τα προνομιακά αυτά καθεστάτα, καθώς οι χώρες οι οποίες τα θέσπισαν έχουν την ανάγκη να προστατεύσουν την εσωτερική οικονομία τους απ' αυτά.

Πέρα από τα παραπάνω, η Αναφορά περιγράφει κι άλλα χαρακτηριστικά τα οποία, σε συνδυασμό με τα ως άνω βασικά κριτήρια, μπορεί να συντείνουν στο χαρακτηρισμό ενός φορολογικού συστήματος ως επιβλαβούς προνομιακού. Τέτοια χαρακτηριστικά μπορεί να είναι ο τεχνητός προσδιορισμός της φορολογικής βάσης, η μη εναρμόνιση με διεθνείς αρχές ενδοομιλικής τιμολόγησης, η ύπαρξη εισοδημάτων αλλοδαπής πηγής που δε φορολογούνται στη χώρα κατοικίας του φορολογούμενου, φορολογικοί συντελεστές και φορολογικές βάσεις δυνητικές διαπραγμάτευσης, προβλέψεις μυστικότητας, πληθώρα φορολογικών συνθηκών, καθεστάτα που προβάλλονται ως

μέσα ελαχιστοποίησης του φόρου, καθεστώτα που ενθαρρύνουν δραστηριότητες με καθαρά φορολογικά κίνητρα . Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνεται μια συνολική εξέταση και αξιολόγηση κάθε ένδειξης που συνηγορεί στο χαρακτηρισμό ενός φορολογικού συστήματος ως επιζήμιου προνομιακού .

3.2 Η αντιμετώπιση των συνεπειών που επιφέρουν οι φορολογικοί παράδεισοι και τα επιζήμια προνομιακά φορολογικά καθεστώτα στον φορολογικό ανταγωνισμό

Οι φορολογικοί παράδεισοι και τα προνομιακά φορολογικά καθεστώτα μπορεί να έχουν δυσμενείς και επιβλαβείς συνέπειες για την παγκόσμια οικονομία. Η λειτουργία τους είναι ικανή να παραποιήσει την οικονομική ανάπτυξη και εμμέσως τη ροή της πραγματικής επένδυσης, να υπονομεύσει την ακεραιότητα και την αξιοπιστία των φορολογικών δομών και να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από τη συμμόρφωση στους σχετικούς κανόνες. Περαιτέρω, είναι ενδεχόμενο να αναμορφώσει το επιθυμητό επίπεδο και την αντίστοιχη κατανομή των φόρων και των δημοσίων δαπανών, να προκαλέσει ανεπιθύμητη μετακίνηση τμήματος του φορολογικού βάρους σε φορολογικές βάσεις με μικρότερη κινητικότητα (π.χ. εργασία, ιδιοκτησία και κατανάλωση) και να αυξήσει τα διοικητικά κόστη και τα βάρη συμμόρφωσης που επιβαρύνουν τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους. Τα παραπάνω αποτελέσματα δεν είναι απαραίτητο να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' επέκταση οι επιζήμιες συνέπειες που προκαλούν είναι συνάρτηση του αριθμού τους και του βαθμού σοβαρότητας της βλάβης που προκαλούν.

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

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

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

Η νομοθεσία για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Επιχειρήσεις (στο εξής: ΕΑΕ) προβλέπει την επιβολή των εσωτερικών φόρων μιας χώρας σε ένα μέρος των εισοδημάτων μιας αλλοδαπής εταιρίας. Τα εισοδήματα αυτά αποδίδονται στους ημεδαπούς μετόχους της αλλοδαπής εταιρίας και φορολογούνται στη χώρα τους. Το κράτος που θεσπίζει φορολογία περί ΕΑΕ έχει ως πρωταρχικό σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, επιδιώκοντας να περιορίσει τη διαρροή φορολογικών εσόδων λόγω της πραγματοποίησης ενός τμήματος του εισοδήματος από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες. Συχνά τα σχετικά νομοθετήματα προβλέπουν ακόμα και την περίπτωση των ξένων καταπιστευμάτων (foreign funds), η χρησιμοποίηση των οποίων καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα. Ο ΟΟΣΑ υποστηρίζει πως η νομοθεσία περί ΕΑΕ δεν αποσκοπεί αποκλειστικά στην αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών ή δεν καλύπτει όλες τις περιπτώσεις του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού που τις αφορά ή δεν εφαρμόζεται από όλες τις χώρες¹⁴². Για το λόγο αυτό και με δεδομένο ότι δεν είναι δυνατή η εναρμόνιση των νομοθετικών κανόνων περί ΕΑΕ ούτε η πρόβλεψη πρότυπων διατάξεων περί ΕΑΕ, η βελτίωση και η κατά το δυνατό σύγκλιση των σχετικών νομοθετημάτων θα επέλθει μόνο με την ευρεία συνεργασία όλων των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με τις κατευθύνσεις που θα δώσει η αρμόδια Επιτροπή.

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

Προκειμένου να αποφύγουν τη φορολογία επί της συμμετοχής στο κεφάλαιο μιας ΕΑΕ, συχνά οι κάτοικοι μιας χώρας του ΟΟΣΑ επιδιώκουν την απόκτηση μετοχών σε

ξένα αμοιβαία κεφάλαια. Με τον τρόπο όμως αυτό, εκφεύγουν των νομοθετικών προβλέψεων περί ΕΑΕ που στοχεύουν στην προστασία από αντι- καταχρηστικές πρακτικές. Παράλληλα, τα κεφάλαια αυτά δεν ελέγχονται σε μεγάλο βαθμό από ένα πρόσωπο που κατοικεί στη χώρα επιβολής κανόνων ΕΑΕ, αλλά κατέχονται ανά μικρά ποσοστά από μετόχους σε όλον τον κόσμο. Για να αποτρέψουν τη φοροαποφυγή που συντελείται με τον τρόπο αυτό, ορισμένες ενδιαφερόμενες κυβερνήσεις έχουν προνοήσει για τη θέσπιση κανόνων περί κεφαλαίων ξένων επενδύσεων (foreign investment fund-FIF rules) ή άλλων ισοδύναμων. Συχνά, οι κανόνες αυτοί λειτουργούν συμπληρωματικά με τους κανόνες περί ΕΑΕ, ενώ άλλοτε έχουν ευρύτερο περιεχόμενο. Σε κάθε περίπτωση, κρίνονται αποτελεσματικοί για την καταπολέμηση φορολογικών συστημάτων που προσφέρουν ευνοϊκή μεταχείριση σε ξένες παθητικές επενδύσεις (foreign passive investment) που πραγματοποιούνται από μεμονωμένους επενδυτές κατοίκους της ίδιας χώρας, παρά από επιχειρήσεις.

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

Οι χώρες που εφαρμόζουν τη μέθοδο εξαίρεσης θέτουν συνήθως συγκεκριμένους περιορισμούς κατά την εφαρμογή της, για παράδειγμα την προορίζουν μόνο για το ενεργητικό εισόδημα επιχειρήσεων (active business income) ή το παθητικό εισόδημα (passive income) ανεξαρτήτως πηγής. Περαιτέρω, πιθανοί ελάχιστοι περιορισμοί που θα μπορούσαν να τεθούν, με κριτήρια τη χώρα προέλευσης των αλλοδαπών εισοδημάτων, τον τύπο του εισοδήματος και το φορολογικό συντελεστή στον οποίο υποβάλλεται το εισόδημα. Στην πρώτη περίπτωση, θα μπορούσε να αποκλειστεί από την εξαίρεση το εισόδημα που προέρχεται από φορολογικούς παραδείσους ή από επιζήμια φορολογικά καθεστώτα, στη δεύτερη, το εισόδημα που προφανώς θα μπορούσε να αποδοθεί σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, και στην τρίτη, θα μπορούσε να προβλεφθεί ένας ελάχιστος φορολογικός συντελεστής στα συστήματα που εφαρμόζουν τη μέθοδο της εξαίρεσης.

Δ)«Σύσταση για τους κανόνες σχετικά με την αναφορά ξένων πληροφοριών: οι χώρες που δεν έχουν τέτοιους κανόνες σχετικά με τις διεθνείς συναλλαγές και αλλοδαπές επιχειρήσεις φορολογούμενων κατοίκων να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να τους υιοθετήσουν και να επιτευχθεί η ανταλλαγή πληροφοριών υπό τους κανόνες αυτούς»

Η λήψη μέτρων, εκ μέρους των κρατών μελών του ΟΟΣΑ, για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με δραστηριότητες των κατοίκων τους στην αλλοδαπή μπορεί να συμβάλει στην καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Οι πληροφορίες αυτές είναι χρήσιμες για τις φορολογικές αρχές προκειμένου να διαχειριστούν με επιτυχία το φορολογικό σύστημα. Με δεδομένο ότι οι πληροφορίες αυτές είναι δύσκολο να ανακτηθούν, καθώς βρίσκονται σε άλλες δικαιοδοσίες ή διατηρούνται σε ξεχωριστή νομική οντότητα, είναι απαραίτητη η θέσπιση ειδικών διατάξεων για την αναφορά τους, κατά τα πρότυπα του άρθρου 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Εξοικονομούνται, με τον τρόπο αυτό, διοικητικά κόστη, κόστη συμμόρφωσης, ενώ εξυπηρετείται και η ανάγκη εμπιστευτικότητας.

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

Αφορά κυρίως αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με θέματα όπως η αρχή των ίσων αποστάσεων για συγκεκριμένες υπηρεσίες ή ο επιμερισμός των κερδών ή των 53 ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή μεταξύ της κεντρικής διοίκησης και της μόνιμης εγκατάστασης. Οι αποφάσεις αυτές αποσαφηνίζουν τα θέματα αυτά, παρέχοντας τις απαραίτητες λεπτομέρειες, ώστε να είναι γνωστή εκ των προτέρων η αντιμετώπιση που θα έχει ο εκάστοτε φορολογούμενος από τις διοικητικές αρχές για ένα συγκεκριμένο ζήτημα. Το γεγονός αυτό προάγει την ίση αντιμετώπιση ίσων περιπτώσεων, μειώνοντας τον κίνδυνο ευνοϊκής μεταχείρισης του ενός φορολογούμενου έναντι του άλλου, όντας και οι δύο στην ίδια κατάσταση. Παράλληλα, η πρόνοια εκ μέρους του κρατικού μηχανισμού, για τη δημοσιοποίηση αφενός των ουσιαστικών και διαδικαστικών προϋποθέσεων υπό τις οποίες εκδίδονται ή απορρίπτονται μεμονωμένες φορολογικές αποφάσεις, χωρίς όμως να θίγεται η εμπιστευτικότητα των φορολογούμενων, ενισχύει τη διαφάνεια του φορολογικού

καθεστώς. Με τον τρόπο αυτό, δημιουργείται το κατάλληλο έδαφος για να εφαρμοσθούν τα μέτρα που απαιτούνται για την επανεγκατάσταση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που μεταφέρθηκαν σε άλλη χώρα για φορολογικούς σκοπούς, και την εν γένει καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, τόσο σε προσωπικό όσο και σε συλλογικό επίπεδο μεταξύ των διαφόρων κρατών.

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

Μια χώρα μπορεί να αποφασίσει να παρεκκλίνει από την αρχή των ίσων αποστάσεων όπως τέθηκε στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ το 1995, έτσι ώστε να παράσχει ένα ευμενέστερο φορολογικό σύστημα. Το γεγονός αυτό ενθαρρύνει τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό και για το λόγο αυτό πρέπει να εξαλειφθεί. Η προκείμενη Σύσταση έχει ως περιεχόμενο τη συνεπή εφαρμογή των Κατευθυντήριων Οδηγιών από τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ τόσο για τους φορολογούμενους κατοίκους όσο και για τους μη κατοίκους τους.

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

Παρά τη σχέση εμπιστοσύνης που θα πρέπει να υπάρχει ανάμεσα σε μια τράπεζα και τους πελάτες της, είναι αναγκαία η πρόβλεψη συγκεκριμένων περιπτώσεων κατά τις οποίες θα επιτρέπεται η παροχή πληροφοριών από τις τράπεζες προς τις φορολογικές αρχές. Η υπερβολική αυστηρότητα που διέπει το τραπεζικό απόρρητο σε ορισμένες χώρες δημιουργεί διακριτική μεταχείριση έναντι χωρών που εισάγουν εξαιρέσεις σ' αυτό, χάριν της αντιμετώπισης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η πρόσβαση των αρμόδιων αρχών στις τραπεζικές πληροφορίες συμβάλλει στην ορθολογική και δίκαιη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ενώ εξισορροπεί τις κεφαλαιακές ροές μεταξύ διαφόρων χωρών. Η σχετική έρευνα της Επιτροπής για τις

νομοθετικές προβλέψεις που μπορούν να τεθούν προς αυτήν την κατεύθυνση θα ολοκληρωθεί το 1998.

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

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

Το ζήτημα της ανταλλαγής πληροφοριών καθίσταται ιδιαίτερα δύσκολο όταν αφορά σε φορολογικούς παραδείσους και επιζήμια φορολογικά καθεστώτα. Στην περίπτωση αυτή, οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται από μια χώρα θα μπορούσαν να δοθούν και σε κάθε άλλη χώρα που την αφορούν. Η διαδικασία της ανταλλαγής θα μπορούσε να διευκολυνθεί περαιτέρω μέσω της ευρύτερης χρήσης σχετικών διατάξεων που συμπεριλαμβάνονται σε φορολογικές συμβάσεις, όπως επίσης και στην Πολυμερή Σύμβαση για την Αμοιβαία Βοήθεια σε Φορολογικά Θέματα που μελετήθηκε από τον ΟΟΣΑ και το Συμβούλιο της Ευρώπης. Η παροχή πληροφοριών μπορεί να αφορά και διοικητικές αποφάσεις, οι οποίες περιγράφουν τη συγκεκριμένη ρύθμιση απ' την οποία ωφελήθηκε ο φορολογούμενος, καθώς και το καθεστώς υπό το οποίο αυτή προβλέφθηκε.

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

Συχνά, η ύπαρξη πολλών φορολογικών συμφωνιών που έχει συνάψει μια συγκεκριμένη χώρα με άλλες, καθιστά την πρώτη ιδιαίτερο πόλο έλξης για την ανάπτυξη επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Ακόμα και χωρίς πρόθεση, το δίκτυο αυτό των φορολογικών συμβάσεων πλήττει σοβαρά το φορολογικό ανταγωνισμό,

καθώς παρέχει το δικαίωμα στους φορολογούμενους να χρησιμοποιήσουν τις επωφελείς διατάξεις των εν λόγω συμβάσεων. Για την άρση των φαινομένων αυτών έχουν γίνει πολλές προσπάθειες σε κρατικό επίπεδο , τις οποίες η Επιτροπή θα εξετάσει μεταξύ άλλων, για να κάνει τις αναγκαίες τροποποιήσεις και διευκρινίσεις στην Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση.

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

Τα εγχώρια φορολογικά συστήματα των κρατών μελών έχουν θεσπίσει διάφορους αντι-καταχρηστικούς κανόνες και δόγματα προκειμένου να αντιμετωπίσουν τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό. Αντιθέτως, οι φορολογικές συμβάσεις δεν προβλέπουν γενικούς κανόνες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ενώ και οι ειδικές διατάξεις που ασχολούνται με το θέμα αυτό είναι λίγες. Ως εκ τούτου, τίθεται το ζήτημα της συμβατότητας των εγχώριων φορολογικών ρυθμίσεων και δικαστικών δογμάτων με τις φορολογικές συμβάσεις. Τα σχετικά συμπεράσματα έχουν ενσωματωθεί στο Σχολιασμό της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, καίτοι πολλές φορές με τρόπο ασαφή και διάθεση μετριασμού. Για το λόγο αυτό, πρέπει να μελετηθούν περαιτέρω οι διατάξεις της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, για να απαλειφθεί κάθε αμφιβολία περί συμβατότητας και να συμπεριληφθούν κι άλλες αντι-καταχρηστικές προβλέψεις.

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

Στις φορολογικές συμβάσεις που υπογράφονται μεταξύ των κρατών μελών υπάρχουν συχνά διατάξεις που προβλέπουν συγκεκριμένες εξαιρέσεις από τα προνόμια που χορηγούνται. Οι διατάξεις αυτές έχουν διαφορετικό περιεχόμενο σε κάθε σύμβαση,

με αποτέλεσμα να μην υπάρχει μια κοινή κατεύθυνση για την αντιμετώπιση όμοιων προβλημάτων. Για το λόγο αυτό, η Επιτροπή κρίνει πως η κατάρτιση μιας λίστας με ρήτρες αποκλεισμού από τα οφέλη μιας φορολογικής σύμβασης θα συνιστούσε ένα βήμα προς τον καλύτερο και ευρύτερο συντονισμό των κρατών μελών. Η λίστα αυτή μπορεί να χρησιμεύσει σαν γνώμονας τόσο για μελλοντικές συμφωνίες φορολογικού περιεχομένου όσο και για τη διόρθωση ή συμπλήρωση ήδη συναφθεισών συμφωνιών. Μία πρώτη εικόνα τέτοιας λίστας θα δημοσιευθεί τον Ιούνιο του 1998.

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

Ο τερματισμός μιας φορολογικής σύμβασης που έχει συναφθεί με φορολογικό παράδεισο ενέχει πολλές δυσκολίες τόσο για τη χώρα που συμβλήθηκε όσο και για άλλες χώρες. Οι δυσκολίες αυτές μπορεί να είναι πολιτικής ή διπλωματικής φύσης, 56 ενώ δεν αποκλείονται ευρύτερες οικονομικές ανακατατάξεις. Ακόμα και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση προβλέπει τη δυνατότητα λήξης της, οι μεμονωμένες ενέργειες, εκ μέρους της χώρας που δε συνιστά φορολογικό παράδεισο, προς αυτήν την κατεύθυνση συναντούν προσκόμματα. Για να αντιμετωπισθούν αυτές οι δυσχέρειες ή για να αποφευχθούν εξαρχής πριν από τη συμβατική δέσμευση, συνιστάται μια ευρύτερη συνεργασία μεταξύ των κρατών μέσω του Φόρουμ για τις Επιζήμιες Φορολογικές Πρακτικές, καθώς και η χρήση των κριτηρίων για το χαρακτηρισμό μιας δικαιοδοσίας ως φορολογικού παραδείσου. Χρήσιμη είναι εξίσου και η λίστα που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ με τέτοιου είδους φορολογικά καθεστάτα. Περαιτέρω, ιδιαίτερα βοηθητική είναι η λήψη υπόψη και άλλων συναφών παραγόντων, συμπεριλαμβανομένης και της δυνατότητας ανταλλαγής πληροφοριών στα πλαίσια των ως άνω φορολογικών συμβάσεων, η οποία μπορεί να εξουδετερώνει τα λοιπά μειονεκτήματά τους, ιδίως όταν οι πληροφορίες αυτές δεν μπορούν να ανακτηθούν διαφορετικά.

ΣΤ) «Σύσταση για συντονισμένες διαδικασίες ενδυνάμωσης (κοινοί έλεγχοι, συντονισμένα προγράμματα εκπαίδευσης, κλπ): οι χώρες να λάβουν υπόψη τους το ενδεχόμενο να αναλάβουν συντονισμένα προγράμματα ενδυνάμωσης (όπως ταυτόχρονες εξετάσεις, συγκεκριμένη ανταλλαγή προγραμμάτων πληροφοριών ή

συνδυασμένες δραστηριότητες εκπαίδευσης) σχετικά με το εισόδημα ή τους φορολογούμενους που επωφελούνται από επιζήμιες φορολογικές πρακτικές».

Απώτερος στόχος κάθε προσπάθειας συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών είναι η βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης. Οι συλλογικές και οργανωμένες διαδικασίες εκπαίδευσης σε κρίσιμα θέματα, όπως η ενδοομιλική τιμολόγηση, οι φορολογικές συμβάσεις, περίπλοκες συναλλαγές κλπ θα συνέβαλλαν στην ευρύτερη καθιέρωση πρακτικών ελέγχου και στην προώθηση μιας στενότερης συνεργασίας μεταξύ των αρμόδιων ελεγκτών που είναι επιφορτισμένοι με τις διεθνείς συναλλαγές. Με τον τρόπο αυτό, η συνδυασμένη πληροφόρηση και ο αντίστοιχος έλεγχος θα έχουν ως αποτέλεσμα την καλύτερη εφαρμογή των εσωτερικών φορολογικών κανόνων για τα ως άνω θέματα.

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

Η φοροδιαφυγή είναι φαινόμενο το οποίο ευδοκιμεί ιδιαίτερα όταν μια χώρα δε σέβεται τα φορολογικά δικαιώματα των άλλων κρατών, όταν δεν τηρείται η αμοιβαιότητα στις μεταξύ τους σχέσεις ή δεν ακολουθούνται οι σχετικές διαδικαστικές προϋποθέσεις επί ίσοις όροις. Η μεταφορά φορολογητέας ύλης από τη μια χώρα στην άλλη εξουδετερώνει τους κατασταλτικούς μηχανισμούς της πρώτης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, ενώ η έντονη κινητικότητα των κεφαλαίων και προσώπων επιδεινώνει την κατάσταση. Στα πλαίσια της παγκοσμιοποιημένης κοινότητας στην οποία ζούμε, η αναθεώρηση των παραδοσιακών μεθόδων για την αλληλοβοήθεια των κρατών σε επίπεδο συλλογής φόρων, καθίσταται αναγκαία, με τη συνδρομή και των ανάλογων πορισμάτων της Επιτροπής.

3.3 Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή

Με τον όρο «ενδοομιλική τιμολόγηση» (transfer pricing) περιγράφεται γενικά ο προσδιορισμός του τιμήματος των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε εθνικό και διασυνοριακό επίπεδο. Ειδικότερα, ως «τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής» (transfer price) έχει ορισθεί «το ποσό που χρεώνεται από ένα τμήμα ενός οργανισμού για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που παρέχει σε ένα άλλο τμήμα του ίδιου οργανισμού». Η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μία ουδέτερη οικονομική έννοια που δε συνδέεται κατ' ανάγκη με την παράβαση κάποιου φορολογικού κανόνα. Ωστόσο, έχει χρησιμοποιηθεί στα πλαίσια του φορολογικού σχεδιασμού (tax planning), με σκοπό τη μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, για τις συναλλακτικές σχέσεις που αναπτύσσονται στους κόλπους του. Κατά την ανάλυση της προβληματικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης, χρησιμοποιείται άλλοτε η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων άλλοτε η έννοια του ομίλου επιχειρήσεων. Η πρώτη παραπέμπει σε μια ιδιαίτερη σχέση μεταξύ επιχειρήσεων που διαθέτουν αυτοτελή νομική υπόσταση και είναι δυνατό να αναπτυχθεί κυριαρχική επιρροή από τη μία επιχείρηση στην άλλη. Η δεύτερη αναφέρεται σε ένα ευρύτερο σύνολο επιχειρήσεων, χαρακτηριστικά του οποίου είναι η οικονομική και διοικητική ενότητα, καθώς και ο κεντρικός έλεγχος. Παρότι υπάρχει εννοιολογική διαφορά μεταξύ τους, καθώς στην περίπτωση του ομίλου πρέπει να ασκείται εν τοις πράγμασι επιρροή, ενώ στην περίπτωση της σύνδεσης αρκεί η σχετική δυνατότητα άσκησης επιρροής, έχει καθιερωθεί να χρησιμοποιούνται συχνά αυτοί οι όροι ως ταυτόσημοι. Στα πλαίσια ενός ομίλου επιχειρήσεων ή μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, υπάρχει ο κίνδυνος να μεθοδευτούν οι σχετικές συναλλαγές με σκοπό τη μεταφορά κερδών από τη μία επιχείρηση που βρίσκεται σε ένα κράτος σε άλλη επιχείρηση που βρίσκεται σε διαφορετικό κράτος. Η πρακτική αυτή υιοθετείται για να αποφευχθεί η υψηλή φορολογία που επιβάλλει το κράτος, όπου προκύπτουν τα φορολογητέα κέρδη και να μεταφερθούν στο άλλο κράτος, όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι πιο χαμηλοί. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί η φοροαποφυγή αυτή, έχουν θεσπισθεί νομοθετικοί κανόνες σχετικά με την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών (transfer pricing) στους κόλπους ενός ομίλου. Ανώτερος σκοπός της πρόθεσης του εθνικού νομοθέτη είναι να διασφαλίσει τη φορολογική βάση του κράτους του. Ειδικότερα, η ιδιαιτερότητα που χαρακτηρίζει τις ενδοομιλικές συναλλαγές συνίσταται στο γεγονός ότι είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια το ύψος του εισοδήματος που συγκεντρώνεται και των εξόδων τα οποία έχει

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

Με βάση τα παραπάνω, καθίσταται σαφές ότι σε επίπεδο ομίλου υπάρχει δυνατότητα να προσδιοριστεί η τιμή των εσωτερικών συναλλαγών με βάση κριτήρια που θα θέσει ο ίδιος ο όμιλος. Αυτή η πρακτική συνεπάγεται αφενός, τη διατήρηση των συνολικών κερδών του ομίλου σε σταθερό επίπεδο, και αφετέρου την αυξομείωση της τιμής της ενδοομιλικής πώλησης, αξιοποιώντας τις διαφορές που υπάρχουν στις εμπλεκόμενες φορολογικές έννομες τάξεις, ούτως ώστε να επιτευχθεί η χαμηλότερη δυνατή φορολογία. Το γεγονός αυτό επηρεάζει αναπόφευκτα τη φορολογική επιβάρυνση που έχει κάθε επιχείρηση και κατ' επέκταση τα φορολογικά έσοδα που συγκεντρώνει το εμπλεκόμενο κράτος. Κρίσιμοι παράγοντες για την προσφορότερη αυξομείωση της τιμής της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι τόσο η ατομική κατάσταση της κάθε επιχείρησης όσο και ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής .

Η παραπάνω πρακτική φοροαποφυγής στο επίπεδο των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να εφαρμοστεί και στο εσωτερικό της ίδιας έννομης τάξης (μεταφορά κερδών σε εταιρίες του ομίλου που παρουσιάζουν ζημίες ή σε εταιρίες με νομική μορφή που τυγχάνει ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης). Ωστόσο, είναι δυσκολότερο να εφαρμοστεί με επιτυχία η ως άνω μεθόδευση, καθώς συνήθως υπάρχουν λιγότερες νομοθετικές αντινομίες σε μία έννομη τάξη, από τις οποίες να μπορέσει να

επωφεληθεί ο εκάστοτε όμιλος, ενώ ακόμα και αυτές που υπάρχουν ανακαλύπτονται ευχερέστερα μέσω των περισσότερων φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται σε μία χώρα. Το φαινόμενο της φοροαποφυγής μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης παρουσιάζει ιδιαίτερη έκταση και μεγαλύτερα προβλήματα σε επίπεδο ευρωπαϊκής ένωσης και διεθνών οικονομικών συνεργασιών. Για το λόγο αυτό, έχει ενδιαφέρον να εξεταστεί η αντιμετώπιση του συγκεκριμένου ζητήματος σε επίπεδο ευρωπαϊκό και διεθνές. Σε κάθε περίπτωση, οι εθνικές νομοθεσίες συχνά υιοθετούν παρόμοιες ρυθμίσεις με τις ευρωπαϊκές και διεθνείς διατάξεις.

3.4 Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε ευρωπαϊκό επίπεδο

Βασική επιδίωξη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ήταν η δημιουργία μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς που θα επέτρεπε την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, κεφαλαίων. Θεμελιώδους σημασίας για τη σωστή λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς ήταν αφενός, η απρόσκοπτη συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων των διαφόρων κρατών-μελών, και αφετέρου, η πρόληψη καταχρηστικών πρακτικών και αδικαιολόγητων συναλλακτικών διαφοροποιήσεων, ικανών να νοθεύσουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό, στα πλαίσια της Κοινότητας. Ιδιαίτερος κίνδυνος στρέβλωσης της αγοράς παρουσιαζόταν κατά τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που ήταν εγκαταστημένες σε διαφορετικά κράτη, καθώς, μεταξύ άλλων, με διάφορες τακτικές ήταν δυνατό μέσω των υποτιμολογήσεων ή υπερτιμολογήσεων, στα πλαίσια των συναλλαγών αυτών, να αποφύγουν οι επιχειρήσεις αυτές τη φορολογία που έπρεπε κανονικά να τους επιβληθεί. Το ζήτημα αυτό δεν μπορούσε να αντιμετωπισθεί με τα μέσα της εποχής, καθώς οι φορολογικές συμβάσεις που συνάπτονταν μεταξύ των κρατών-μελών ήταν ελλιπείς, ενώ δεν υπήρχε νομοθετική πρόνοια για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προέκυπταν κατά τη διόρθωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια του Συμβουλίου της 23-07-1990, ελήφθησαν τα αναγκαία μέτρα για τη διευθέτηση, μεταξύ άλλων, και των ως άνω ζητημάτων, μέσω της σύναψης της «Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση

Διαιτησίας) και της έκδοσης δύο Οδηγιών, της Οδηγίας «σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών» και της Οδηγίας «σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών». Σημειώνεται ότι αυτά τα τρία μέτρα αποτέλεσαν μια σημαντική και ουσιαστική πρωτοβουλία στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ειδικότερα, για τη Σύμβαση Διαιτησίας που θα αναλυθεί κατωτέρω, αξίζει να λεχθεί πως έχει σαν εμφανή στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Παρόλα αυτά, η διόρθωση κερδών που συντελείται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων θεραπεύει, καταρχάς, τη φοροαποφυγή που έχει ήδη συντελεστεί κατά την τιμολόγηση των επίμαχων συναλλαγών. Οι υποτιμολογήσεις ή υπερτιμολογήσεις που διενεργούνται στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών, αποσκοπούν στη μείωση του φόρου που υπό κανονικές συνθήκες θα έπρεπε να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις. Σημειωτέον δε ότι η διαφοροποίηση των ενδοομιλικών τιμών επιχειρείται συχνά με τρόπο νόμιμο, έτσι ώστε να μην παραβιάζουν ευθέως κάποια ειδική φορολογική διάταξη, στοιχείο θεμελιώδες της έννοιας της φοροαποφυγής. Αφού διορθωθεί, λοιπόν, αρχικά η φορολογική επιβάρυνση της μιας συναλλασσόμενης επιχείρησης, από το ένα συμβαλλόμενο κράτος, στη συνέχεια μέσω της Σύμβασης Διαιτησίας προβλέπεται διαδικασία για τη αναπροσαρμογή των κερδών της επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, για να αποφευχθεί τελική η διπλή φορολόγηση που επήλθε λόγω της αρχικής διόρθωσης. Ως προς το ιστορικό υπόβαθρο της Σύμβασης Διαιτησίας, η ιδέα για την πρόβλεψη μιας διαδικασίας διαιτησίας σε κοινοτικό επίπεδο είχε προκύψει ήδη το 1976. Συγκεκριμένα, στις 29-11-1976, η Επιτροπή ανακοίνωσε την πρόταση για την έκδοση μιας οδηγίας με σκοπό την καταπολέμηση της διπλής φορολογίας κατά τη διόρθωση κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η Επιτροπή φιλοδοξούσε να θεσπίσει μια ιδιαίτερη διαδικασία διαιτησίας σε κοινοτικό επίπεδο που θα κάλυπτε τις αδυναμίες της συνήθους διαδικασίας αμοιβαίας συνδρομής, η οποία προβλεπόταν από τις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η αφορμή για μια τέτοια πρωτοβουλία ήταν η ανακοίνωση της Επιτροπής για μία άλλη πρόταση Οδηγίας που θα αφορούσε τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Η ανταλλαγή πληροφοριών που θα διενεργούνταν στα πλαίσια της Οδηγίας αυτής θα σχετίζονταν σε μεγάλο βαθμό με την ενδοομιλική τιμολόγηση και θα οδηγούσε σε πολλαπλές διορθώσεις κερδών μεταξύ συνδεδεμένων

επιχειρήσεων. Ωστόσο, κατά τη δεδομένη περίπτωση, δεν υιοθετήθηκε η πρόταση για τη θέσπιση Οδηγίας που θα συνέβαλλε στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω ασυμφωνίας, κατά κύριο λόγο, ως προς τη νομική μορφή και την αντίστοιχη νομική βάση της απαιτούμενης ρύθμισης. Το ζήτημα ετέθη εκ νέου το 1990, όταν αποφασίστηκε η λήψη κοινοτικών μέτρων για την επίτευξη εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. Αναφορικά με τη διαιτητική επίλυση των διαφορών που θα προέκυπταν από τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις, το Συμβούλιο εγκατέλειψε την πρόταση της Επιτροπής για την έκδοση σχετικής Οδηγίας, αλλά συνήψε μια πολυμερή διεθνή συνθήκη, ερειδόμενο στο (τότε) άρθρο 220 ΣυνθΕΚ. Το άρθρο 220 ΣυνθΕΚ αφορούσε στην διενέργεια διαπραγματεύσεων για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, προς όφελος των κρατών μελών¹⁸⁵. Για να τεθεί σε ισχύ η Σύμβαση αυτή, έπρεπε να κυρωθεί από τα εθνικά κοινοβούλια των κρατών μελών, διαδικασία που ολοκληρώθηκε μετά από τέσσερα χρόνια και τελικά η Σύμβαση τέθηκε σε ισχύ στις 1-1-1995¹⁸⁶. Η Ελλάδα κύρωσε τη Σύμβαση με το ν.2216/1994. Η Σύμβαση αυτή τροποποιήθηκε με το Πρωτόκολλο Παράτασης της 25-5-1999¹⁸⁷, ως προς το άρθρο 20 αυτής, και καθιερώθηκε η αυτόματη παράταση της ισχύος της κάθε πενταετία, με την επιφύλαξη της αντίθεσης κάποιου συμβαλλόμενου κράτους το αργότερο έξι μήνες πριν την παρέλευση της πενταετίας. Επιπλέον, στις 20-06-2006 το Συμβούλιο υιοθέτησε έναν Κώδικα Δεοντολογίας, που θα συνέβαλε στην αποτελεσματική και εναρμονισμένη εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας. Ο Κώδικας αυτός αναθεωρήθηκε στις 22-12-2009¹⁸⁹. Πέρα από την ιστορική εξέλιξη της Σύμβασης Διαιτησίας, είναι χρήσιμο να διευλευκανθούν γενικότερα θέματα αναφορικά με τη νομική ισχύ της, την ιεράρχησή της στο κοινοτικό και εθνικό νομικό καθεστώς και την ερμηνεία της. Όπως παρουσιάστηκε ανωτέρω, αντί της νομοθετικής μορφής της Οδηγίας, επελέγη από το Συμβούλιο η θέσπιση της διαιτητικής διαδικασίας μέσω μιας διεθνούς πολυμερούς συνθήκης. Η σύναψη της συνθήκης αυτής στηρίχθηκε στο άρθρο 293 ΣυνθΕΚ (πρώην 220 ΣυνθΕΚ), το οποίο όριζε ότι «τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τουςτην κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας». Η θεμελίωση αυτή έχει, εκ πρώτης άποψης, ως αποτέλεσμα την υπαγωγή της Σύμβασης Διαιτησίας στο δημόσιο διεθνές δίκαιο. Παρόλα αυτά, επειδή η Σύμβαση αυτή συνέβαλλε στην επίτευξη των ευρύτερων στόχων των Κοινοτήτων, διαδραματίζοντας σημαντικό ρόλο στη

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

Κρίσιμο είναι, περαιτέρω, και το ζήτημα της εφαρμοστέας διάταξης σε περίπτωση σύγκρουσης των ρυθμίσεων της Σύμβασης Διαιτησίας και των νομικών πράξεων του εθνικού και του κοινοτικού δικαίου. Η κοινοτική έννομη τάξη επιφυλάσσει για τον εαυτό της την αρχή της υπεροχής έναντι της εσωτερικής νομοθεσίας των κρατών μελών. Η υπεροχή αυτή του κοινοτικού δικαίου αντιτάσσεται και στις διεθνείς συμβάσεις που υπογράφουν τα κράτη μέλη¹⁹⁶, όπως εν προκειμένω η Σύμβαση Διαιτησίας. Σε περίπτωση σύγκρουσης λοιπόν, οι κοινοτικές διατάξεις υπερισχύουν των ρυθμίσεων της Σύμβασης Διαιτησίας. Αναφορικά με το εθνικό δίκαιο του κάθε κράτους μέλους, η ιεραρχική τοποθέτηση της Σύμβασης Διαιτησίας εξαρτάται από τη νομική ισχύ που αναγνωρίζει το εκάστοτε σύνταγμα στους διεθνείς κανόνες δικαίου. Στην Ελλάδα, το άρθρο 28 παρ.1 εδ. α του Συντάγματος επιφυλάσσει ιδιαίτερη αντιμετώπιση στις διεθνείς συνθήκες που κυρώνονται με νόμο και ορίζει ότι μετά την κύρωσή τους με νόμο συνιστούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού δικαίου. Η ιδιαιτερότητα της θέσης τους στο εθνικό νομοθετικό οικοδόμημα έγκειται στο γεγονός ότι υπερισχύουν κάθε άλλης αντίθετης διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης της διοίκησης. Εξακολουθούν, ωστόσο, να υποχωρούν έναντι διαφορετικών συνταγματικών ρυθμίσεων. Ως εκ τούτου, η Σύμβαση Διαιτησίας τοποθετείται ιεραρχικά στην ελληνική έννομη τάξη, κάτω από το Σύνταγμα και πάνω από τους τυπικούς νόμους και τις κανονιστικές πράξεις της διοίκησης. Τέλος, σε σχέση με τις

διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η Σύμβαση Διαιτησίας υπερισχύει έναντι αυτών ως ειδικότερη.

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

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

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

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

Τέλος για την παραπάνω διαδικασία λαμβάνονται υπόψη το άρθρο 10 του ν. 2961/2001 (ορίζει την αγοραία, την αντικειμενική και την μικτή αξία ανά περίπτωση ακινήτου) καθώς και ο ν. 1587/1950 (σχετικός με τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων).

Παρακάτω θα παρουσιάσουμε τους παραπάνω νόμους οι οποίοι στην εφαρμογή τους προσπάθησαν να καλύψουν το σχετικό φορολογικό κενό που παρουσίαζε η ολόενα και συχνότερη ακολουθούμενη διαδικασία φοροαποφυγής , μέσω της κτήσης ακινήτων από εξωχώριες εταιρίες.

Κεφάλαιο 4^ο

4.1 Τριγωνικές Συναλλαγές

Ο όρος «τριγωνικές συναλλαγές» ερμηνεύεται στην ελληνική γλώσσα, ενώ σε διεθνές επίπεδο αποδίδεται ως “transfer pricing”, και αναφέρεται στη διαδικασία που έχουν υιοθετήσει οι επιχειρήσεις για λόγους οικονομικής και φορολογικής σημασίας που θα ενισχύσουν την ανταγωνιστικότητα ή την εφαρμογή πολιτικής τιμολόγησης που θα τις ωθήσει να ανταπεξέλθουν στη νέα παγκοσμιοποιημένη οικονομική πραγματικότητα και το ελεύθερο διεθνές εμπόριο.

Σε μια προσπάθεια αποκλιμάκωσης των δαπανών και αντιμετώπισης των ανταγωνιστικών πιέσεων από τις επιχειρήσεις με χαμηλότερο κόστος, όλο και περισσότερες επιχειρήσεις προσπαθούν να βρουν το κάθε πιθανό μέσο για να μειώσουν το κόστος των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων.

Οι παραδοσιακές προσεγγίσεις ήταν σε επίπεδο αναδιάρθρωσης, αναδιοργάνωσης, εκποίησης κτλ.. Η νεότερη προσέγγιση αναφέρεται στη συγκέντρωση ή την σύνδεση των επιχειρήσεων και έχει ιδιαίτερη πρακτική σημασία στις Α.Ε. με τους παρακάτω τρόπους:

- Σύμπραξη εταιριών κατά την οποία όμως οι εταιρίες διατηρούν την οικονομική, νομική και διοικητική τους αυτοτέλεια.
- Συγχώνευση, εξαγορά ή διάσπαση επιχειρήσεων κατά τις οποίες όμως διεργασίες μια από τις εταιρίες χάνει την νομική της αυτοτέλεια
- Σύνδεση επιχειρήσεων, όπου οι συμμετέχουσες επιχειρήσεις διατηρούν μεν την νομική τους αυτοτέλεια, μια όμως εξ αυτών χάνει την διοικητική τους αυτοτέλεια και υπάγεται οικονομικά και οργανωτικά σε μια άλλη.

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνήθως περιλαμβάνουν και υπεράκτιες εταιρίες γιατί δραστηριοποιούνται διασυνοριακά, και γίνεται πιο εφικτή εφαρμογή η διάσπαση που αναφέρουμε παραπάνω, όταν αναπτύσσονται πρακτικές υπερτιμολόγησης-υποτιμολόγησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών που διενεργεί ή μεταβιβάζεται ή μια στην άλλη. Ο έλεγχος επιχειρήσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω εταιριών συμμετοχών Holding Companies. Οι εταιρίες Holding δεν ασκούν δική τους

παραγωγική δραστηριότητα αλλά έχουν μοναδικό σκοπό την απόκτηση και διαχείριση συμμετοχών άλλων εταιριών, μέσω των οποίων μπορούν να ελέγχουν περισσότερες εταιρίες του ιδιωτικού και ή του δημόσιου τομέα. Η εταιρία συμμετοχών μπορεί να έχει οποιαδήποτε εταιρική μορφή της αστικής εταιρίας, εμπορικής εταιρίας Trading Company κλπ. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν αναφερθούν οι εταιρίες που εντάσσονται στα συστήματα franchising προς την μητρική εταιρία, η οποία ρυθμίζει όχι μόνο το είδος και την ποιότητα των παρεχόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, αλλά και τις τιμές αυτών, ή οι εμπορικοί αντιπρόσωποι ή διανομείς εταιριών. *

*πηγή: www.taxheaven.gr

Η μέθοδος των υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων δεν αποτελεί μη σύννομη πράξη, αλλά όταν γίνεται με σκοπό την φοροδιαφυγή τότε η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να αναθεωρηθεί ώστε να διασφαλίζεται η αρχή της ισότητας των πολιτών απέναντι στα φορολογικά βάρη.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την εξάπλωση του φαινομένου περικλείονται παρακάτω, το «transfer pricing» είναι σημαντικό τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές, επειδή καθορίζει σε μεγάλο βαθμό τα έσοδα και τα έξοδα, και επόμενος τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

Για τον λόγο αυτό γίνεται αντιληπτό ότι η φοροαποφυγή μέσω τέτοιων πρακτικών δεν συνιστά αυτή καθαυτή παράνομη πράξη, αλλά απασχολεί την ευρωπαϊκή και διεθνή κοινότητα, με αποτέλεσμα να γίνεται προσπάθεια καταρτισμού νομοθετικών διατάξεων που θα στοχεύουν στην πάταξή της. Βέβαια το έργο αυτό είναι δύσκολο εξαιτίας των δυσχερειών συντονισμού μεταξύ των εποπτικών αρχών και των κανόνων που θα διέπουν τη σύσταση, λειτουργία αλλά και τη διαφάνεια των συναλλαγών.

4.2 Στάδια διαδικασίας τριγωνικών συναλλαγών

Για την διενέργεια τριγωνικών συναλλαγών απαιτείται ή σύσταση δύο εταιριών και αναθέτεται σε ειδικό δικηγορικό γραφείο, τόσο η σύσταση, όσο και η

παρακολούθηση των υποχρεώσεων της κοινοτικής εταιρίας. Επίσης αναλαμβάνει και τον διορισμό Δ.Σ. και όλα τα προαναφερόμενα έναντι αμοιβής η οποία διασφαλίζει την ανωνυμία της κοινοτικής εταιρίας. Επιπλέον, ανοίγονται δύο τραπεζικοί λογαριασμοί εκ των οποίων ο ένας είναι στο όνομα της κοινοτικής εταιρίας και βρίσκεται εντός του κοινοτικού κράτους και ο άλλος (μπορεί να βρίσκεται εντός ή εκτός του κοινοτικού κράτους) είναι στο όνομα της εξωχώριας εταιρίας με σκοπό να εξοφλεί την αγορά του μηχανήματος ή των αγαθών.

Η μια εκ των δύο εταιριών είναι συνήθως εμπορική εταιρία, διότι οι τριγωνικές συναλλαγές γίνονται συνήθως για αγορές πάγιων περιουσιακών στοιχείων (μηχανολογικού εξοπλισμού), εμπορευσίμων αγαθών κλπ. Από αυτές τις δύο εταιρίες, η μία βρίσκεται σε κοινοτικό κράτος διαθέτοντας κοινοτικό Α.Φ.Μ. και διενεργεί τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών, ενώ η άλλη off shore βρίσκεται σε φορολογικό παράδεισο. Μεταξύ των δυο εταιριών καταρτίζεται συμβόλαιο Nominee Agreement το οποίο ρυθμίζει τις σχέσεις των δύο εταιριών και αναφέρει ρητά όλες τις διεργασίες διεξάγονται από την off shore στο όνομα της κοινοτικής ιδρύτριας εταιρίας και κατατίθενται στις φορολογικές αρχές του κοινοτικού κράτους. Η κοινοτική εταιρία με τη σειρά της συναλλάσσεται στο όνομα της για λογαριασμό στο όνομα της για λογαριασμό όμως της off shore εταιρίας εκδίδοντας κοινοτικό τιμολόγιο χωρίς να φαίνεται η σχέση της με την υπεράκτια εταιρία. Επίσης δεν έχει κανένα δικαίωμα στις πωλήσεις και το κέρδος που αποκτά είναι για λογαριασμό της υπεράκτιας εταιρίας και χρεώνει προμήθεια από 3% έως και 5% επί των πωλήσεων για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εκπροσώπησης που προσφέρει στην υπεράκτια εταιρία. Αξίζει να σημειωθεί ότι μόνο η προμήθεια φορολογείται στο κοινοτικό κράτος. Τα υπόλοιπα κέρδη της υπεράκτιας εταιρίας φορολογούνται με πολύ χαμηλό συντελεστή φορολογίας ή απαλλάσσονται εντελώς από αυτήν, διότι υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του κοινοτικού κράτους και του φορολογικού παραδείσου.

Δεδομένου των παραπάνω, όταν η ιδρύτρια εταιρία κάνει εισαγωγές αγαθών, ο προμηθευτής στέλνει τα προϊόντα στην ιδρύτρια εταιρία, αλλά το τιμολόγιο που εκδίδεται είναι στο όνομα της υπεράκτιας εταιρίας η οποία τιμολογεί την ιδρύτρια εταιρία με τιμή προσαυξημένη. Αντίστοιχα, αν η ιδρύτρια εταιρία διενεργήσει εξαγωγές το εμπόρευμα αποστέλλεται στον αγοραστή και το τιμολόγιο εκδίδεται στο όνομα της υπεράκτιας εταιρίας σε τιμή χαμηλότερη, η οποία με την σειρά της

τιμολογεί τον αγοραστή. Το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας είναι ότι η μητρική μειώνει τα κέρδη της και συσσωρεύει κεφάλαιο στο όνομα της υπεράκτιας εταιρίας.

Τέλος , θα πρέπει να τονίσουμε ότι οι περισσότερες υπεράκτιες δικαιοδοσίες επιβάλλουν υψηλούς εισαγωγικούς φορολογικούς δασμούς και για αυτόν το λόγο η off shore εταιρία θα πρέπει να μην παραλαμβάνει τα αγαθά αλλά να γίνεται η συναλλαγή τους χωρίς αυτά να περνάνε εντός των συνόρων της χώρας εγκατάστασης της υπεράκτιας εταιρίας.

4.3 Πλεονεκτήματα και επιπτώσεις από την διενέργεια των τριγωνικών συναλλαγών

Πολλές υπεράκτιες εταιρίες δημιουργούνται για την μείωση των κερδών ή την αύξηση του κόστους των μητρικών επιχειρήσεων μέσω εικονικών τριγωνικών συναλλαγών. Η διενέργεια τριγωνικών συναλλαγών μπορεί να έχει οφέλη στα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις, εντούτοις δημιουργεί επιπτώσεις στην οικονομία ενός κράτους.

Τα πλεονεκτήματα ανάγονται στο γεγονός ότι μια εταιρία υπερτιμολογεί ή υποτιμολογεί αγαθά που εμπορεύεται ανάλογα με τις ανάγκες της. Με αυτόν τον τρόπο κάνει κατανομή του κέρδους που χρησιμοποιήθηκε για να αποδώσει καθαρό κέρδος ή ζημιά προ φόρων σε άλλες δικαιοδοσίες. Το επίπεδο της αγοράς, οι λειτουργίες, οι κίνδυνοι και οι όροι πώλησης των αγαθών είναι ανάλογα με την κατανομή του κόστους της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων υλικών και άυλων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών και την κερδοφορία τους, με σκοπό την ευνοϊκότερη φορολογική κλίμακα.

4.4 Το ελληνικό και κοινοτικό πλαίσιο που διέπει τις τριγωνικές συναλλαγές

Έχει είδη αναφερθεί ότι, η μέθοδος της υπερτιμολόγησης-υποτιμολόγησης ενδέχεται να γεννήσει ζητήματα που άπτονται του φορολογικού δικαίου, όταν εφαρμόζεται με σκοπό την φοροδιαφυγή.

Για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή που έχει διαπιστωθεί ότι πραγματοποιείται από τις εμπορικές και βιομηχανικές εταιρίες ελήφθησαν κάποια μέτρα, με τη διάταξη του άρθρου 55του Ν. 1041/1980. Σύμφωνα με το άρθρο ισχύουν τα ακόλουθα: όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχειρήσεως συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών, κατά τις συμβάσεις αυτές, το τίμημα ή αντάλλαγμα ορίζεται σε ποσό αδικαιολόγητος μεγαλύτερο ή μικρότερο κατά περίπτωση εκείνου που θα πραγματοποιούνταν εάν η σύμβαση συνάπτονταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισής της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο ως κέρδος της επιχειρήσεως, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο κατά περίπτωση τίμημα ή αντάλλαγμα.

Η προκύπτουσα διαφορά προσauξάνει τα προκύπτοντα στα βιβλία καθαρά κέρδη της επιχειρήσεως και δεν επηρεάζει το κύρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Οι διατάξεις του άρθρου 55 του 1041/1980 με την κωδικοποίηση του Ν.2238/1994 αποτέλεσαν το άρθρο 39 του ΚΦΕ. Σύμφωνα με τον οποίο όταν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιηθήκαν λόγω διαφορετικών όρων, προσauξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημιά που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρίες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασης της στην αλλοδαπή. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μια από τις συνδεδεμένες τα ανώτερο δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

- Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33% βάσει αξίας ή αριθμού ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου
- Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο 33% βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μια από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Με την διάταξη της παραγράφου 3του άρθρου 39 ορίζεται ότι, η διαφορά που προκύπτει από την υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση προσ αυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία της , προκειμένου τα έσοδα να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 39 αναφέρει ότι εις βάρος της επιχείρησης στην οποία διαπιστώθηκε υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση επιβάλλεται, εκτός από τις κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις που ισχύουν, και αυτοτελές πρόστιμο σε ποσοστό 10% επί του ποσού της διαφοράς που προκύπτει από τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.

Με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 39 εισάγονταν δύο εξαιρέσεις από τις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού:

- Αν το συνομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του ελληνικού δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρίας, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, αν αποδειχτεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των

άμεσων ή έμμεσων φόρων.(οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 δεν έχουν εφαρμογή εφόσον κατά τον έλεγχο δεν προέκυψαν αποδεδειγμένα, στοιχεία απόκρυψης κερδών μέσω υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων).

Στην περίπτωση που το γεγονός αυτό αμφισβητηθεί από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, η διαφορά επιλύεται από τα διοικητικά δικαστήρια. Όσον αφορά σε κοινοτικό επίπεδο και σύμφωνα με την σύσταση 2003/361ΕΚ της επιτροπής της 6^{ης} Μαΐου 2003, γίνεται διάκριση μεταξύ τριών τύπων επιχειρήσεων, ανεξάρτητες, συνεργαζόμενες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις και η διάκριση αυτή γίνεται σε συνάρτηση με το είδος της σχέσης που αυτές διατηρούν με άλλες επιχειρήσεις όσον αφορά τη κεφαλαιακή συμμετοχή, δικαιώματα ψήφου ή το δικαίωμα άσκησης κυρίαρχης επιρροής.

Μια επιχείρηση είναι ανεξάρτητη αν δεν διαθέτη συμμετοχή 25% ή περισσότερο σε άλλη επιχείρηση, αν δεν κατέχεται άμεσα κατά 25% ή περισσότερο από άλλη επιχείρηση ή δημόσιο οργανισμό ή από κοινού από περισσότερες επιχειρήσεις συνδεδεμένες μεταξύ τους ή από δημόσιους οργανισμούς, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων και τέλος, αν δεν συντάσσει ενοποιημένους λογαριασμούς και δεν περιλαμβάνεται στους λογαριασμούς μιας επιχείρησης ή οποία συντάσσει ενοποιημένους λογαριασμούς και δεν είναι κατά συνέπεια συνδεδεμένη επιχείρηση.

Συνεργαζόμενες επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις οι οποίες δημιουργούν σημαντικές χρηματοοικονομικές εταιρικές σχέσεις με άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η μια να μπορεί να ασκεί άμεσο ή έμμεσο ουσιαστικό έλεγχο στην άλλη. Συνεργαζόμενες είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι ανεξάρτητες αλλά ούτε συνδέονται μεταξύ τους. Μια επιχείρηση είναι συνεργαζόμενη με μια άλλη επιχείρηση όταν κατέχει συμμετοχή μεταξύ 25% και κάτω του 50% σε αυτήν, όταν αυτή η άλλη επιχείρηση έχει συμμετοχή μεταξύ 25% και κάτω του 50% στην αιτούσα επιχείρηση και τέλος όταν η επιχείρηση δεν καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς στους οποίους περιλαμβάνεται η εν λόγω άλλη επιχείρηση και δεν περιλαμβάνεται μέσω ενοποίησης στους λογαριασμούς εκείνης ή μιας επιχείρησης που συνδέεται με αυτή την τελευταία.

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις αντιστοιχούν στην οικονομική κατάσταση επιχειρήσεων οι οποίες αποτελούν μέρος μιας ομάδας, μέσω του άμεσου ή έμμεσου έλεγχου της πλειοψηφίας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου ή μέσω της

εξουσίας άσκησης κυρίαρχης επιρροής σε μια επιχείρηση. Συγκεκριμένα, συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις που διατηρούν μια από τις ακόλουθες σχέσεις :

- Μια επιχείρηση κατέχει την πλειοψηφία δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων άλλης επιχείρησης
- Μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης
- Μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ασκήσει κυρίαρχη επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάση σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δύναμη ρήτρας του καταστατικού αυτής της τελευταίας
- Μια επιχείρηση που είναι μέτοχος ή εταίρος άλλης επιχείρησης ελέγχει μόνη της, βάσει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της εν λόγω επιχείρησης, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων αυτής της επιχείρησης.

Επισημάνεται ότι δεν υπάρχει κυρίαρχη επιρροή, εφόσον οι επενδυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 2 δεύτερο εδάφιο δεν υπεισέρχονται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση της εξεταζόμενης επιχείρησης με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που κατέχουν με την ιδιότητα τους ως μετόχων ή εταίρων.

Πάνω από 60 κυβερνήσεις έχουν θεσπίσει κανόνες για τις συναλλαγές που γίνονται μεταξύ δύο μερών στα πλαίσια αυτού αναφέρεται ως αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε κατευθυντήριες γραμμές με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού οι οποίες ακολουθούνται , εν όλω ή εν μέρει .

Οι κανόνες αυτοί σχεδόν σε όλες τις χώρες επιτρέπουν στα συνδεδεμένα μέρη να καθορίζουν τις τιμές με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά θα αφήνουν στις φορολογικές αρχές το περιθώριο να προσαρμόσουν τις τιμές, όπου αυτές είναι εκτός της περιοχής σε καθαρά εμπορική βάση. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εσωτερική σύγκριση ή την εξωτερική σύγκριση. Στην εσωτερική σύγκριση η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων εταίρων συγκρίνεται με την τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων και ανεξάρτητης εταιρίας. Στην εξωτερική σύγκριση η τιμή συναλλαγής μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταίρων καθορίζεται με την τιμή συναλλαγής μεταξύ δύο ανεξάρτητων εταίρων. Οι κανόνες που προβλέπονται εν

γένει για τον προσδιορισμό των τιμών απαιτούν γενικά το επίπεδο της αγοράς, τις λειτουργίες, τους κινδύνους και τους όρους πώλησης των συναλλαγών ή δραστηριοτήτων των μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων να είναι ευλόγως ανάλογα με τα εν λόγω στοιχεία σε σχέση με τις συναλλαγές ή τις δραστηριότητες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Παράλληλα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, το συμβούλιο της Ε.Ε. θέσπισε τον κώδικα δεοντολογίας σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ε.Ε. . Η παραπάνω σύμβαση αποτελεί πολιτική δέσμευση των κρατών μελών, στερείτε δεσμευτικότητας και δεν θίγει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών ή τις αντίστοιχες αρμοδιότητες των κρατών μελών της κοινότητας, οι οποίες απορρέουν από την συνθήκη.

Ο κώδικας στοχεύει στη δημιουργία μιας εσωτερικής αγοράς χωρίς φορολογικά εμπόδια διαμορφώνοντας παράλληλα μια στρατηγική που θα παρέχει στις εταιρίες μια ενοποιημένη βάση για την φορολόγηση τους όσον αφορά τις δραστηριότητες τους σε επίπεδο Ε.Ε.

Συγκεκριμένα ο κώδικας αυτός λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις και ιδιαιτερότητες για κάθε ενδιαφερόμενη επιχείρηση προβλέπει τα εξής:

- Η κεντρική οργανωμένη τεκμηρίωση, όπως αυτή περιγράφεται και εξειδικεύεται στο παράρτημα του ψηφίσματος, θεωρείται από τα κράτη μέλη ως βασική πηγή πληροφοριών για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης ενός ομίλου επιχειρήσεων.
- Οι όμιλοι αυτοί δεν είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιούν την τυποποιημένη τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης.
- Όσον αφορά την κατανομή κερδών, εφαρμόζονται τα ίδια κριτήρια με εκείνα που χρησιμοποιούν για την τεκμηρίωση των τιμών.
- Προβλέπεται η δυνατότητα ευκολότερης και λιγότερο πολύπλοκης τεκμηρίωσης των μικρότερων και απλούστερα δομημένων εταιριών.

- Οι δαπάνες συμμόρφωσης και τα διοικητικά πρόστιμα που θα επιβάλλουν τα κράτη μέλη στις επιχειρήσεις για την μη υποβολή τεκμηρίωσης θα πρέπει να μην είναι αλόγιστα.
- Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν τις απόρρητες πληροφορίες που περιέχονται στην τεκμηρίωση.
- Προβλέπεται τέλος, η υποβολή εκ μέρους των κρατών μελών ετήσιας έκθεσης προς την επιτροπή, σχετικά με τα μέτρα που έχουν λάβει και την πρακτική τους εφαρμογή.

Το παράρτημα του ψηφίσματος αναλύεται σε πέντε τμήματα. Στο πρώτο τμήμα γίνεται εκτενής στο απαιτούμενο περιεχόμενο της τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης, όπου και προβλέπεται η υποχρέωση υποβολής δύο φακέλων, του λεγόμενου βασικού φακέλου και του φακέλου τεκμηρίωσης ανά χώρα. Γίνεται ρητή αναφορά στο γεγονός ότι, λαμβάνεται υπόψη η πολυπλοκότητα κάθε επιχείρησης και οι συναλλαγές της. Η τεκμηρίωση θα πρέπει να καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις των ομίλων οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ε.Ε. Στο δεύτερο τμήμα του παραρτήματος ορίζετε ότι, η χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου συστήματος τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης εναπόκειται στην ευχέρεια των ομίλων επιχειρήσεων και θεσπίζονται γενικοί κανόνες εφαρμογής και απαιτήσεις για τις επιχειρήσεις. Στο τρίτο τμήμα θεσπίζονται κανόνες εφαρμογής και απαιτήσεις για τα κράτη μέλη, όπου ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την δυνατότητα των κρατών να ζητούν επιπλέον πληροφορίες, καθώς επίσης και να υποβάλουν κυρώσεις. Στο τέταρτο τμήμα αναφέρονται οι επιπλέον υποχρεώσεις που βαραίνουν τόσο τους ομίλους επιχειρήσεων όσο και τα κράτη. Τέλος, στο πέμπτο και τελευταίο τμήμα αναφέρονται οι βασικές έννοιες του ψηφίσματος.

Κεφάλαιο 5^ο

5.1 Οι δραστηριότητες των off shore στην Ελλάδα και η διαπλοκή

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

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

*πηγή: Αγγελόπουλος Π. Τράπεζες και Χρηματοπιστωτικό Σύστημα, Εκδόσεις Σταμούλη 2005

5.2 Πως μπορείτε να ιδρύσετε μια offshore στη Κύπρο

Η Κύπρος είναι ένα διεθνές υπεράκτιο οικονομικό κέντρο πολύ κοντά στην Ελλάδα και άρρηκτα συνδεδεμένο με αυτή. Ακόμα η Κύπρος δεν εμπεριέχεται σε κάποια μαύρη λίστα κάποιου οργανισμού έτσι ώστε οι συναλλαγές με εταιρείες της να μην κινούν υποψίες ,νομικά τουλάχιστον. Για αυτούς τους λόγους και για το γεγονός ότι η Κύπρος έχει με πολλά κράτη συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας είναι μια πολύ καλή επιλογή για να στήσει κάποιος μια offshore εταιρεία.

Στη Κύπρο υπάρχουν εταιρείες που προσφέρονται να στήσουν για οποιοδήποτε το επιθυμεί μια offshore εταιρεία και αναλαμβάνουν να φέρουν σε πέρας ότι χρειάζεται μια τέτοια εταιρεία.

Η Κύπρος θεωρείται ενός "υψηλού-προφίλ" δικαιοδοσία που παρέχει χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και προσφέρει ταυτόχρονα ένα ευρύ δίκτυο συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας, συμπεριλαμβανομένης και της σύμβασης με την Ελλάδα. Επιπλέον, σε αντίθεση με τους φορολογικούς παράδεισους κατοχυρώνει πλήρως την ιδιοκτησία των αλλοδαπών μετόχων των Κυπριακών Εταιριών με την τήρηση του απόρρητου, βάσει νόμου, αρχείου μετόχων της Κεντρικής Τράπεζας Κύπρου. Οι φορολογικοί παράδεισοι, αν και προσφέρουν μηδενική φορολογία, υστερούν σε αυτό το σημείο και δεν προσφέρονται για υψηλού-επιπέδου συναλλαγές, λόγω της έλλειψης δημόσιου αρχείου μετόχων-διευθυντών και συμβάσεων .

Για τους πιο πάνω λόγους, η Κύπρος έχει σήμερα καθιερωθεί ως ένα διεθνούς φήμης επιχειρηματικό, χρηματοοικονομικό και εμπορικό κέντρο. Περί τις 50,000 διεθνείς επιχειρήσεις και οι ναυτιλιακές εταιρείες έχουν ιδρυθεί και λειτουργούν με έδρα τους την Κύπρο, πολλές από αυτές Ελληνικών συμφερόντων. Αρκετές από αυτές διαθέτουν τα δικά τους πλήρως δραστηριοποιημένα γραφεία στην Κύπρο. Τα σημαντικά πλεονεκτήματα που προσφέρει η Κύπρος αναμφισβήτητα αποφέρουν σήμερα καρπούς, ιδιαίτερα για τους Έλληνες.

Διεθνές δίκτυο εταιριών της Focus Business Services έχει Κεντρικά Γραφεία στην Κύπρο, δραστηριοποιείται στο τρίγωνο Αθήνας - Λονδίνου - Λευκωσίας και υποστηρίζεται από ένα διεθνές δίκτυο Επίσημων Συνεργατών. Παρέχει υπηρεσίες που αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση νομικών και φυσικών προσώπων στην Ευρώπη γενικότερα, με ιδιαίτερη έμφαση στην παροχή διεθνών υπηρεσιών στον Έλληνα πελάτη και τον Κύπριο επιχειρηματία που σχεδιάζει την επέκτασή του στην Ελληνική αγορά.

Οι υπηρεσίες που παρέχει η Focus Business Services έχουν σαν βασικό κορμό τις επαγγελματικές υπηρεσίες που παρέχονται από τα χρηματοοικονομικά κέντρα της Κύπρου, του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς των χωρών που είναι εξαρτημένες από το Ηνωμένο Βασίλειο ή / και λειτουργούν βάσει του Αγγλικού Δικαίου. Η Κύπρος και το Ηνωμένο Βασίλειο προσφέρονται ιδιαίτερα σαν χρηματοοικονομικά κέντρα λόγω της υψηλής ποιότητας και αξιοπιστίας των διεθνών επαγγελματικών υπηρεσιών τους,

την επωφελή εφαρμογή των υπηρεσιών στον Ελληνικό χώρο και της ύπαρξης των διακρατικών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας, της Κύπρου και του Ηνωμένου Βασιλείου.

Με την επικείμενη ένταξη της Κύπρου στην Ευρωπαϊκή Ένωση οι Κυπριακές Εταιρίες θα αντιμετωπίσουν τις σημαντικές προκλήσεις της ελεύθερης Κοινοτικής αγοράς. Η αμοιβή ενός εξειδικευμένου δικηγορικού γραφείου στην Κύπρο που θα σας φτιάξει μια υπεράκτια εταιρεία κυμαίνεται από 1.200 - 1.500 κυπριακές λίρες, ποσό που αντιστοιχεί σε 642.000 - 802.000 δρχ. και τα ετήσια έξοδα που θα καταβάλλετε για τη διατήρησή της είναι 500 κυπριακές λίρες, ποσό που αντιστοιχεί σε 267.000 δρχ.

Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που απαιτείται από την Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου για την εγγραφή υπεράκτιας εταιρείας που πρόκειται να διατηρεί γραφεία στην Κύπρο και να απασχολεί προσωπικό είναι 10.000 κυπριακές λίρες. Αν η εταιρεία δεν προτίθεται να διατηρεί τα γραφεία της στην Κύπρο, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο είναι 1.000 κυπριακές λίρες. Το κεφάλαιο αυτό είναι υποχρεωτικό να κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μετά τη σύστασή της και πρέπει να μπορεί να χρησιμοποιηθεί αμέσως για την εξυπηρέτηση των σκοπών της (έξοδα σύστασης, πληρωμές μισθών κλπ.).

Για τη σύσταση της εταιρείας χρειάζονται τουλάχιστον δύο μέτοχοι, των οποίων τα ονόματα υπάρχει η δυνατότητα, αν θέλετε, να παραμείνουν μυστικά. Στην περίπτωση αυτή το γραφείο που θα σας φτιάξει την εταιρεία μπορεί να κρατήσει τις μετοχές σας με την ιδιότητα των καταπιστευματοδόχων μετόχων. Η πραγματική ταυτότητα των μετόχων μένει απόρρητη, διότι τα ονόματα των δικαιούχων δίνονται μόνο στην Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου η οποία διασφαλίζει πλήρως το τραπεζικό απόρρητο και δεν δίνει πληροφορίες σχετικά με τις υπεράκτιες εταιρείες. Όσον αφορά τους μετόχους το μόνο δικαιολογητικό που απαιτεί η Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου είναι μία συστατική επιστολή για κάθε μέτοχο η οποία εκδίδεται από τράπεζα της χώρας διαμονής ή εργασίας του και περιέχει μια απλή αναφορά στις συναλλαγές του και στις σχέσεις του με την τράπεζα χωρίς να απαιτούνται αναφορές σε στοιχεία που αφορούν τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Οι υπεράκτιες εταιρείες, σύμφωνα με το κυπριακό δίκαιο, δεν επιτρέπεται να δημιουργήσουν εμπορικές συναλλαγές με Κυπρίους ή κυπριακές εταιρείες ούτε να

πάρουν δάνεια από Κυπριακές Τράπεζες για δραστηριότητες που πρόκειται να γίνουν μέσα στην κυπριακή επικράτεια. Σε πολύ εξαιρετικές περιπτώσεις άδεια σε αλλοδαπούς δίνεται από την Κεντρική Τράπεζα της Κύπρου.

5.3 Πως μπορείτε να φοροδιαφύγετε μέσω μιας offshore

Αποστέλλοντας 500 δολάρια στο εξωτερικό μπορείτε να κερδίσετε μερικά εκατομμύρια στο εσωτερικό. Το μυστικό αυτής της υπόθεσης είναι να αποκτήσετε μια δική σας εταιρεία σε έναν από τους φορολογικούς παραδείσους του εξωτερικού.

Το κέρδος σας προκύπτει από τη μη καταβολή του φόρου μεταβιβάσεως σε περιπτώσεις γονικών παροχών, δωρεών και κληρονομιών διότι με τη δημιουργία τέτοιων εταιρειών μεταβιβάζετε τα περιουσιακά σας στοιχεία στην εταιρεία, όταν δε τα μεταβιβάζετε σε κάποιον τρίτο ουσιαστικά μεταβιβάζετε τις μετοχές της εταιρείας αποφεύγοντας τη φορολόγηση. Η διαδικασία που θα ακολουθήσετε είναι πολύ πιο απλή από ότι μπορείτε να φανταστείτε.

Υπάρχουν στο εξωτερικό εξειδικευμένα δικηγορικά γραφεία τα οποία στελεχώνονται με φοροτεχνικούς και λογιστές και αναλαμβάνουν να σας φτιάξουν την υπεράκτια εταιρεία σας (offshore) έναντι αμοιβής που κυμαίνεται από 250 δολ. ως και 2.500 δολάρια ανάλογα με το μέρος όπου βρίσκονται. Αν δεν έχετε κατευθείαν πρόσβαση σε αυτά μέσω κάποιου γνωστού που τα χρησιμοποίησε, ζητείτε τη συμβουλή δικηγόρων που έχουν συνεργαστεί με αυτά και μπορούν να σας εγγυηθούν τη φερεγγυότητά τους. Ένας άλλος τρόπος να τα βρείτε είναι να ανατρέξετε σε έγκυρα ξένα οικονομικά περιοδικά που κυκλοφορούν στην ελληνική αγορά και να επιλέξετε αυτό που ταιριάζει στην περίπτωσή σας ανάμεσα από τις διαφημιστικές τους καταχωρήσεις. Σύμφωνα με τις τιμές των διαφημιστικών καταχωρήσεων μια υπεράκτια εταιρεία με έδρα την Ιρλανδία θα σας κοστίσει 225 δολάρια, στη Νήσο Μαν και στο Γιβραλτάρ 250 δολάρια, στις Σεϋχέλλες 350 δολάρια, στο Χονγκ Κονγκ 450 δολάρια, στο Ντέλαγουερ και στο Τζέρσεϊ 495 δολάρια, στις Μπαχάμες, στο Μπελίτζ, στις Ολλανδικές Αντίλες και στον Μαυρίκιο 500 δολάρια, στο Νέβις 575 δολάρια, στην Ουγγαρία 1.995 δολάρια και στα νησιά Μαδέρα 2.250 δολάρια. Οι μεγάλες αποκλίσεις στις τιμές προέρχονται κυρίως από το διαφορετικό ύψος των εξόδων που απαιτούνται για τη σύσταση της εταιρείας σε κάθε χώρα.

Τα μόνα δικαιολογητικά που θα αποστείλετε για την ίδρυση της εταιρείας είναι συνήθως τα προσωπικά στοιχεία που αναφέρονται στην ταυτότητά σας, σε μερικές περιπτώσεις φωτοτυπημένο το διαβατήριό σας, πληρεξούσιο που θα εξουσιοδοτεί το εκεί γραφείο να προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες για την ίδρυση της εταιρείας και βεβαίως το έμβασμα με την προκαθορισμένη αμοιβή της δικηγορικής εταιρείας που θα σας κάνει τη δουλειά. Ύστερα από δέκα ως 15 ημέρες παραλαμβάνετε ένα πακέτο δικαιολογητικών που περιλαμβάνει το καταστατικό και τη σύσταση της εταιρείας, τους όρους λειτουργίας και τις δραστηριότητές της, τη διεύθυνσή της και για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες θέλετε να είστε αφανής και δεν θέλετε να συνδέεστε με την εταιρεία, μία λίστα με προτεινόμενους διευθυντές, γραμματείς και ονόματα προσώπων που θα φέρονται ως μέτοχοι της εταιρείας.

Ταυτόχρονα πολύ διακριτικά σας αποστέλλουν τις μετοχές της εταιρείας οι οποίες συνήθως είναι στο όνομά σας ή στο όνομα τρίτου προσώπου που μπορεί να υποδείξετε εσείς. Σε άλλη περίπτωση τις μετοχές αυτές τις κρατούν οι εντολοδόχοι μέτοχοι οι οποίοι παίρνουν εντολές μόνο από τον πραγματικό μέτοχο. Στις δαπάνες πρέπει να συνυπολογίσετε και ένα ποσό 200.000 - 500.000 δρχ. το οποίο καταβάλλετε κάθε χρόνο στο δικηγορικό γραφείο που σας ίδρυσε την υπεράκτια εταιρεία και αντιστοιχεί στα έξοδα που απαιτούνται για τη διατήρησή της. Η ίδρυση υπεράκτιας εταιρείας έχει χρηστική αξία όταν πρόκειται να μεταβιβαστούν περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να μείνουν στην ίδια την οικογένεια με την αιτία της γονικής παροχής, της δωρεάς ή της κληρονομιάς.

Πρέπει να ξέρετε ότι μεταβιβάζοντας πρωτογενώς ακίνητα στην υπεράκτια εταιρεία που ιδρύσατε πληρώνετε κανονικά τον αντίστοιχο φόρο μεταβίβασης. Μπορείτε όμως να αποφύγετε τον φόρο στις μεταβιβάσεις που θα ακολουθήσουν μετά, διότι το ακίνητό σας είναι περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας και μεταβιβάζεται με τις μετοχές της.

Σύμφωνα με τις απόψεις των ειδικών η δημιουργία υπεράκτιων εταιρειών με σκοπό την πώληση ακινήτων δεν έχει χρηστική αξία διότι κάποιος αγοράζοντας ένα ακίνητο μέσω τέτοιων εταιρειών αν δεν είναι απόλυτα πεπεισμένος για τη φερεγγυότητα του πωλητή διατρέχει τον κίνδυνο αγοράζοντας τις μετοχές, δηλαδή την υπεράκτια εταιρεία, να επωμιστεί χρέη και πιθανές οικονομικές ατασθαλίες που την επιβαρύνουν.

Σύμφωνα με τις απόψεις των ειδικών η διαδικασία για την ίδρυση μιας υπεράκτιας εταιρείας είναι απλή. Οι πιθανές εμπλοκές προέρχονται στις περιπτώσεις που ο ενδιαφερόμενος θέλει να μείνει αφανής και οι εκδιδόμενες μετοχές δεν είναι στο όνομά του. Στις περιπτώσεις αυτές η αξιοπιστία της δικηγορικής εταιρείας που θα αναλάβει την ίδρυση της εταιρείας αποτελεί και το καθοριστικότερο εχέγγυο για τη διασφάλισή σας. Έχετε πάντα κατά νου ότι μια υπεράκτια εταιρεία μπορεί να είναι συμφέρουσα για σας και εκτός των άλλων να προσδίδει και κύρος, αλλά μπορεί ταυτόχρονα να σας βάλει και σε μεγάλες περιπέτειες. Δεν είναι τυχαίο ότι η πλειονότητα υπεράκτιων εταιρειών ανήκει σε ανθρώπους υψηλών εισοδημάτων με εμπειρία και τεχνογνωσία στις συναλλαγές.

5.4 Τα κέρδη και οι κίνδυνοι

Για τις ιδιαιτερότητες στην πώληση ακινήτων μέσω υπεράκτιων εταιρειών και ορισμένους φορολογικούς κινδύνους που μπορεί να προκύψουν ο δικηγόρος κ. Αλ. Μεταλλινός επισημαίνει: Οι υπεράκτιες εταιρείες για περιπτώσεις δωρεών, γονικών παροχών και κληρονομιών εξυπηρετούν τον σκοπό τους. Το πρόβλημα υπάρχει στις πωλήσεις ακινήτων που ανήκουν σε τέτοιες εταιρείες, διότι ο πιθανός αγοραστής με τη μεταβίβαση των μετοχών στο όνομά του για να αποκτήσει το ακίνητο γίνεται ουσιαστικά και κάτοχος της εταιρείας. Αν ο ιδιοκτήτης της υπεράκτιας εταιρείας δεν είναι φερέγγυος, ο αγοραστής του ακινήτου διατρέχει τον κίνδυνο να χρεωθεί πιθανές οικονομικές ατασθαλίες που επιβαρύνουν την εταιρεία από τον προηγούμενο κάτοχο. Με το ενδεχόμενο αυτό οι αγοροπωλησίες ακινήτων μέσω τέτοιων εταιρειών είναι περιορισμένες. Πρακτικά αγοράζοντας κάποιος ένα ακίνητο με τον συνήθη τρόπο είναι εξασφαλισμένος, διότι έχει τη δυνατότητα να το ελέγξει, αγοράζοντάς το όμως από μια υπεράκτια εταιρεία αναλαμβάνει ένα μεγάλο ρίσκο.

Για τη διαδικασία που ακολουθείται και τους κινδύνους που υπάρχουν κατά τη μεταβίβαση ενός ακινήτου που ανήκει σε υπεράκτια εταιρεία ο δικηγόρος κ. Π. Καλατζάκος επισημαίνει: Για να μεταβιβάσει ο κάτοχος της υπεράκτιας εταιρείας ακίνητο που αποτελεί πλέον περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας δίνει εντολή ο πραγματικός ιδιοκτήτης της εταιρείας στο διοικητικό συμβούλιο της υπεράκτιας να εκδοθούν οι μετοχές στο όνομα του νέου ιδιοκτήτη που συνήθως είναι οι σύζυγοι και

τα παιδιά του. Μόλις εκδοθούν οι νέες μετοχές αποστέλλονται με απόλυτη μυστικότητα στους νέους κατόχους. Οι εντολοδόχοι μέτοχοι είναι αυτοί οι οποίοι τυπικά φαίνεται να έχουν τις μετοχές της υπεράκτιας εταιρείας. Σε περίπτωση που για λόγους μυστικότητας ο πραγματικός μέτοχος δεν επιθυμεί να εκδοθούν οι μετοχές στο όνομά του μπορεί να δώσει εντολή να εκδοθούν οι μετοχές σε ονόματα τρίτων προσώπων. Στην περίπτωση αυτή ελλοχεύει ο κίνδυνος, αν πεθάνει ο πραγματικός μέτοχος, να μη γνωρίζουν οι νόμιμοι κληρονόμοι σε ποίων τα ονόματα έχουν εκδοθεί οι μετοχές της εταιρείας και ποιοι τις έχουν στα χέρια τους, με αποτέλεσμα να υπάρχει σοβαρός κίνδυνος να χαθούν.

Οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να έχουν υπόψη ότι το διοικητικό συμβούλιο της υπεράκτιας εταιρείας δεν δίνει πληροφορίες σε κανέναν άλλο παρά μόνον στον πραγματικό μέτοχο, ο οποίος έχει συγκεκριμένο απόρρητο όνομα επικοινωνίας και μυστικό κωδικό αριθμό.**

**πηγή: Λεοντάρης Μ. (2004), «,Εννοια της εξωχώριας εταιρίας», «Γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα.

5.5 Σχέσεις πολιτικού προσωπικού και off-shore εταιριών

Όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω, αναφορικά με τις υπεράκτιες εταιρίες δεν απουσιάζουν από αυτές και διάφοροι πολιτικοί- βουλευτές όπως έχει γράψει και ο τύπος εφημερίδες-διαδίκτυο και «ακούγεται» τον τελευταίο καιρό από τα media, για διάφορους πολιτικούς που εμπλέκονται και έχουν άμεση σχέση με υπεράκτιες εταιρίες στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό.

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

Κεφάλαιο 6^ο

Συμπεράσματα

Η μορφή των υπεράκτιων εταιριών είναι εύρημα του άγγλο-σαξονικού δικαίου και συγκεκριμένα τα πρώτα υπεράκτια κέντρα δημιουργήθηκαν στα κράτη αποικίες της Μεγάλης Βρετανίας και των ΗΠΑ. Οι υπεράκτιες εταιρίες αρχικά χρησιμοποιήθηκαν όχι μόνο από τους ιδιώτες των πιο πάνω χωρών αλλά και από κρατικούς οργανισμούς τους, στα πλαίσια άσκησης της υποτραπέζιας πολιτικής τους. Η μεγάλη διάδοση του θεσμού οδήγησε στο να χρησιμοποιούνται με μεγάλη επιτυχία οι υπεράκτιες και από τους αντίπαλους των πιο πάνω κρατών. Έτσι ξεκίνησε ο δημόσιος διάλογος για το πόσο επικίνδυνα, επιζήμια και ανεξέλεγκτα είναι τα υπεράκτια κέντρα.

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

Είναι αξιοσημείωτη η σταθερά ανοδική ζήτηση για υπηρεσίες offshore 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 υπηρεσιών τους.

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

Η μορφή των υπεράκτιων εταιριών είναι εύρημα του άγγλο-σαξονικού δικαίου και συγκεκριμένα τα πρώτα υπεράκτια κέντρα δημιουργήθηκαν στα κράτη αποικίες της Μεγάλης Βρετανίας και των ΗΠΑ. Οι υπεράκτιες εταιρίες αρχικά χρησιμοποιήθηκαν όχι μόνο από τους ιδιώτες των πιο πάνω χωρών αλλά και από κρατικούς οργανισμούς τους, στα πλαίσια άσκησης της υποτραπέζιας πολιτικής τους. Η μεγάλη διάδοση του

θεσμού οδήγησε στο να χρησιμοποιούνται με μεγάλη επιτυχία οι υπεράκτιες και από τους αντίπαλους των πιο πάνω κρατών . Έτσι ξεκίνησε ο δημόσιος διάλογος για το πόσο επικίνδυνα, επιζήμια και ανεξέλεγκτα είναι τα υπεράκτια κέντρα.

Οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τις offshore αγορές δεν περιορίζονται στα φορολογικά κίνητρα και στη μυστικότητα των επενδυτών (που εν μέρει εξασφαλίζει την αποφυγή πληρωμής φόρων). Εκτείνονται σε μια ευρεία σειρά υπηρεσιών που έχει ως στόχο τη χαμηλού κόστους και εύκολη - χωρίς περιττούς περιορισμούς - διεξαγωγή εξειδικευμένων επιχειρηματικών εργασιών διαφόρων επιχειρήσεων.

Είναι αξιοσημείωτη η σταθερά ανοδική ζήτηση για υπηρεσίες offshore 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 υπηρεσιών τους.

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

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

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

Παράλληλα οι ΗΠΑ, που έχουν υπάρξει πρωταγωνιστές στη μάχη εναντίον των φορολογικών παράδεισων αναλαμβάνουν αυτόνομη δράση, ανεξάρτητα από τις παγκόσμιες ελεγκτικές Αρχές, προχωρώντας σε μονομερείς συμβάσεις συνεργασίας

με off-shore κυβερνήσεις. Επιτυγχάνουν δε την πρόσβαση σε καίρια δεδομένα μεταφοράς κεφαλαίων που τους επιτρέπουν τη μείωση των διαφυγόντων φορολογικών κερδών τους με αντάλλαγμα την αδιάλειπτη λειτουργία των συνεργάσιμων φορολογικών παράδεισων. Παράδειγμα αποτελεί η σύναψη συμφωνίας με αυτόνομα κρατίδια της Καραϊβικής και πρόσφατα με την Ινδία, η οποία δεν παρέχει φορολογικά κίνητρα, αλλά αποτελεί ουσιαστική off-shore αγορά παροχής υπηρεσιών outsourcing στον τομέα της πληροφορικής.

Στην άλλη πλευρά του Ατλαντικού, η Ευρωπαϊκή Ένωση αδυνατεί να προσφύγει στη λήψη ουσιαστικών μέτρων, δεδομένου ότι οι σημαντικότερες χρηματοοικονομικές αγορές εντός της Γηραιάς Ηπείρου είναι επί της ουσίας φορολογικοί παράδεισοι ή προσφέρουν υπό περιπτώσεις φορολογικά κίνητρα.

Εντέλει, οι υπεράκτιες αγορές διατηρούν τα συγκριτικά τους πλεονεκτήματα με την ανοχή των οικονομιών υψηλής φορολόγησης - που αδυνατούν να συντονιστούν - και με αντάλλαγμα τη μερική και υπό περιπτώσεις διαφάνεια των συναλλαγών η οποία σε πρώτη φάση πλήττει ιδιώτες με περιορισμένες off-shore επενδύσεις, για παράδειγμα σε εταιρείες - “οχήματα” ή σε αμοιβαία κεφάλαια όπου γίνεται πλέον απαιτητή η διαφάνεια ως προς την ταυτότητα του επωφελούμενου των επενδύσεων αυτών. Ωστόσο οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τις off-shore αγορές δεν περιορίζονται στα φορολογικά κίνητρα και στη μυστικότητα των επενδυτών (που εν μέρει εξασφαλίζει την αποφυγή πληρωμής φόρων). Εκτείνονται σε μια ευρεία σειρά υπηρεσιών που έχει ως στόχο τη χαμηλού κόστους και εύκολη - χωρίς περιττούς περιορισμούς - διεξαγωγή εξειδικευμένων επιχειρηματικών εργασιών διαφόρων επιχειρήσεων.

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 υπηρεσιών τους .

Το σημαντικότερο όμως είναι ότι οι υπηρεσίες δεν απευθύνονται αποκλειστικά σε μεγάλους επενδυτές, αλλά και σε άτομα με περιορισμένα σχετικά κεφάλαια που επιθυμούν να αντισταθμίσουν απώλειες σε απαξιωμένα χρηματοοικονομικά προϊόντα χωρών υψηλής φορολόγησης ή να μεταφέρουν τα χρήματά τους σε αγορές

χαμηλότερου κόστους, αποφεύγοντας υπέρογκες φορολογικές επιβαρύνσεις απόδοσης και εισοδήματος.

Γενικά οι παράκτιες αγορές προσαρμόζονται, διεκδικώντας ουσιαστικότερο ρόλο και επιδιώκοντας μεγαλύτερη αποδοχή στην παγκόσμια οικονομική και πολιτική κοινότητα. 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.

Η τελευταία πιθανόν δεν θα επιδιωχθεί να ανατραπεί, αν η συνεργασία τους με τις λοιπές χώρες σε επίπεδο ανταλλαγής οικονομικών δεδομένων αποδειχθεί ικανοποιητική. Επομένως η παγκόσμια κοινότητα φαίνεται ότι, προς το παρόν τουλάχιστον, βρήκε ένα σημείο πολιτικής ισορροπίας, αποδεχόμενη τη συνύπαρξή της με τις αμφισβητούμενες υπεράκτιες αγορές σε πολιτικό πάντα επίπεδο, δεδομένου ότι στο επιχειρηματικό περιβάλλον ήταν πάντα αποδεκτές.

Το εύρος των παρεχόμενων υπηρεσιών καταρρίπτει έναν ακόμη μύθο: αυτόν που θέλει τους φορολογικούς παράδεισους να στηρίζουν το συγκριτικό τους πλεονέκτημα μόνο στη φορολογική τους πολιτική. Ο τομέας της ανωνυμίας παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς δεν περιορίζεται μόνο σε πολιτικές, όπως η προστασία της ταυτότητας των ιδιοκτητών νομικών προσώπων. Εκτείνεται σε υπηρεσίες όπως η έκδοση πιστοποιητικών ταυτότητας που αντικαθιστούν την πραγματική ταυτότητα του συναλλασσομένου. Στα πιστοποιητικά αυτά περιλαμβάνονται άδειες οδήγησης αναγνωρισμένες από παγκόσμιο οργανισμό πιστοποίησης ή πιστοποιητικά επαγγελματικής και γνωστικής κατάρτισης. Στις περισσότερες χώρες αυτά θεωρούνται παράνομα βέβαια, ωστόσο παίζουν τον ρόλο βοηθητικών πιστοποιητικών που προστατεύουν την πραγματική ταυτότητα του ατόμου, τουλάχιστον για περιορισμένες συναλλαγές που έχουν ως αφετηρία το χρηματοπιστωτικό σύστημα των περιοχών αυτών.

Μία εξωχώρια επιχείρηση όπως γίνεται σαφές από την αναφορά που γίνεται παραπάνω, μέσω των πλεονεκτημάτων που προσφέρει, μπορεί να αποτελέσει ,με ελάχιστο κόστος αλλά και χρόνο ίδρυσης (μέσα σε 24 ώρες) και εξασφαλίζοντας πλήρη ανωνυμία εάν το επιθυμούν για τους μετόχους ,το ιδανικό όχημα μέσω του οποίου επιτυγχάνεται απαλλαγή από οποιαδήποτε υποχρέωση δημοσιοποίησης

οικονομικών καταστάσεων, βιβλίων και στοιχείων αλλά και να προσφέρει λειτουργία με τεράστια φορολογικά πλεονεκτήματα. Όπως προκύπτει ιστορικά αρχικά, οι εξωχώριες επιχειρήσεις χρησιμοποιήθηκαν από ιδιώτες και κάποιες φορές από κρατικούς φορείς για την άσκηση της τραπεζικής πολιτικής τους, πολύ σύντομα όμως ο ρόλος αυτός επεκτάθηκε σε περαιτέρω παράνομες δραστηριότητες δημιουργώντας έντονες αντιδράσεις για την ανεξέλεγκτη δράση τους και υπερκαλύπτοντας πάντοτε τα πλεονεκτήματα των επιχειρήσεων αυτών. Στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως ένα σημαντικό μειονέκτημα των εξωχώριων επιχειρήσεων είναι τα περιθώρια που επιτρέπει η λειτουργία της για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες(ξέπλυμα χρήματος).

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

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

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 απαλλοτριώσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αύτη γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω ορώ της εξωνήσεως,

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

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

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

ε) η απαλλοτριώσις 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, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης και β) η παραχώρηση 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 μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει.

2.Κατά την υποβολή της δηλώσεως φόρου μεταβίβασης ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενων τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραία αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραία αξία 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 συμπληρωματική δήλωσιν φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξία και να καταβάλη ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ' αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπο ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από της βεβαιώσεως μηνός.

Εις την περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυγχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασης περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής".

Άρθρο 51Α του ν.2238/1994

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ΄

ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΕΤΑΙ ΜΕ ΚΡΑΤΗ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ

ΤΟΜΕΑ Ή ΜΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Άρθρο 78

1. Πριν το Μέρος Τρίτο και το άρθρο 52 του Κώδικα

Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) προστίθεται

Κεφάλαιο Ζ΄ και άρθρα 51Α και 51Β, ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄

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

Άρθρο 51Α

Ορισμοί

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

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

νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών.

3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μάρφωμα 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 μάρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

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

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

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

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

Άρθρο 51Α του ν.2238/1994

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

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

αθροιστικά.

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

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

β) Προστίθενται τα κράτη που:

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

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

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

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

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό

καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

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

Άρθρο 51B του ν.2238/1994

Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

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

προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που 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.

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

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

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

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

ΝΟΜΟΣ 3091/2002(ΦΕΚ330/Α/24.12.02)

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

N.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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ευθύνη παρένθετων προσώπων

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

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

Άρθρο 17 (ισχύει ως έχει από 01-01-2002)

Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου

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

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

3. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται από το προηγούμενο εδάφιο.

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

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

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

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, **καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών**, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.
2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:
 - α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

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

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

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

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξάνδρειας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

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

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

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

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

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

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

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

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

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και «θεσμικοί επενδυτές» που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

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

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

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

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

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

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

8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

2. Στο άρθρο 17 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ισχύει, προστίθενται μετά την παράγραφο 2 νέες παράγραφοι 3 και 4 ως εξής, και οι παράγραφοι 3, 4, 5, 6 και 7 του ίδιου άρθρου αναριθμούνται σε 5, 6, 7, 8 και 9 αντίστοιχα: «3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου. 4. Οι συμβολαιογράφοι οι οποίοι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 116 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών και του άρθρου 14 του ν.1521/1950, αποστέλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων με οποιαδήποτε αιτία, οφείλουν, κατά την αποστολή των συμβολαίων στα οποία συμβαλλόμενος είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, να αποστέλλουν δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων αυτών συνοδευόμενο από ειδικό διαβιβαστικό. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία θα διαβιβάζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα αντίγραφα των πιο πάνω συμβολαίων, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

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

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

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

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

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

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

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών.

3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η 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:

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

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

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

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

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

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

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

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

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

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

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ/BOOKS

Λεοντάρης Μ. (2004), «,Εννοια της εξωχώριας εταιρίας», «Γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα.

Company Law Theory, Regulations & Operation, China Law Press, 2004

Παμπούκης Χ., «Οι υπεράκτιες εταιρίες στο Ελληνικό Ιδιωτικό Διεθνές Δίκαιο», Offshore δραστηριότητες, Παν. Δουβλής, Pressline, Αθήνα 2003

Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων Δ. Αντωνόπουλος - Η. Κατούδης. Εκδόσεις Σάκκουλα. Αθήνα Μάιος 2004

Αγγελόπουλος Π. Τράπεζες και Χρηματοπιστωτικό Σύστημα, Εκδόσεις Σταμούλη 2005

Εξωχώριες εταιρίες 2014-offshore Ελίνα Σπυροπούλου Δικηγόρος LL.M ISBN.978-690-9482-55-4

Offshore Τα νησιά των θησαυρών (Πως οι πλούσιοι γίνονται πλουσιότεροι ενώ οι υπόλοιποι πληρώνουν όλους τους φόρους) NICKOLAS SHAXSON ISBN.978-960-484-267-4

Παναγιώτης Δουβλής , (2003) «offshore δραστηριότητες»

Δούβης Παναγιώτης , Offshore Δραστηριότητες, Αθήνα 2008, Εκδόσεις Σακουλά.

Αντωνόπουλου Δ. – Κατούδη Η., 2004, Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων, Αθήνα, Εκδόσεις Σάκκουλα., σελ82

Ammin V, 1998, Offshore lending and financing, Manchester, GreshamBooks, pages.33-72

Barber L, 2007, Tax Heavens Today, NY, John Wiley and sons Ltd, pages.150-162

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

ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ/ NEWSPAPERS

Εφημερίδα Το Βήμα 29-03-1998 κωδ. αρθρ.Β12474Ε111. «Με ποιο τρόπο καταφέρνουν οι έχοντες και οι κατέχοντες να μην πληρώνουν φόρο μεταβίβασης ακινήτων»

Εφημερίδα Το Βήμα 09-07-2000 κωδ. αρθρ. Β12986D252 «Σκληραίνει η νομοθεσία για το ξέπλυμα χρήματος»

Εφημερίδα καθημερινή 07/2010

Καρακώστα Μενέλαου, Κυριακή 8 Οκτωβρίου 2000, «Μύθοι και αλήθειες για τις offshore εταιρείες», Το Βήμα, αρ.φύλλου 3221, σελ 52

Κανέλλη Βασίλη, Δευτέρα 5 Μαΐου 2008, « offshore εταιρείες της μιας ημέρας για ξέπλυμα και φοροδιαφυγή», Ημερησία, αρ.φυλλου 3782, σελ 43

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ /WEB SITES

Tax.voria.gr

[Capital tax.gr](http://Capital.tax.gr)

Lawnet.gr

www.naftemporiki.gr

www.e-offshore.net

www.taxheaven.gr

www.wikipedia.org

www.molybank.com

www.tovima.gr

www.express.gr

www.offshorecompanies.uk

