

# Φορολογία ιδιοκτησίας εταιρείας

# ακινήτου αλλοδαπής

*Του Γιώργου Δαλιάνη*

Σήμερα, περισσότερο από ποτέ, οι Έλληνες ιδιοκτήτες ακινήτων αναζητούν τρόπο αποφυγής ή ελάφρυνσης της φορολογικής επιβάρυνσης που έχουν υποστεί τα τελευταία χρόνια, επιβάρυνσης αντιστρόφως ανάλογης του εισοδήματος που αποφέρουν, αν αποφέρουν κάποιο εισόδημα. Ο ευκολότερος τρόπος άντλησης εσόδων από το Ελληνικό Δημόσιο είναι η επιβολή φόρων στα ακίνητα και αυτό γιατί αυτά δεν μπορούν να μετακινηθούν αποτελώντας βεβαία φορολογητέα ύλη, σε αντίθεση με τα μετρητά, μετοχές κλπ που ήδη έχουν μεταφερθεί σε αλλοδαπά ασφαλή κέντρα. Δυστυχώς πολλοί «επαίοντες» (ίσως και επιτήδειοι) στην προσπάθεια άγρας πελατών, απλοποιούν για τον ενδιαφερόμενο τις διαδικασίες ίδρυσης και λειτουργίας εταιρειών στο εξωτερικό, ιδιαίτερα σε χώρες προνομιακού φορολογικού καθεστώτος όπως πχ η Κύπρος και επιπλέον υπόσχονται θεαματικά αποτελέσματα μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης.

Εμείς, στο παρόν κείμενο θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε το θέμα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και οι αναγνώστες θα βγάλουν τα συμπεράσματά τους για τους κινδύνους και τα οφέλη που θα προκύψουν από ένα τέτοιο εγχείρημα. Κατ' αρχάς, θα πρέπει να αποκλείσουμε την μεταφορά (μεταβίβαση) του ακινήτου σε παράκτιες (offshore) εταιρείες, γιατί οι διατάξεις των άρθρων 15 έως 18 του ν.3091/2002, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα, επέβαλε τον ετήσιο ειδικό φόρο (σήμερα 15%) επί της αξίας των ακινήτων που ανήκουν σε αυτές.

Πρέπει όμως να τονίσουμε πως η συγκεκριμένη πρακτική, δεν είναι πανάκια. Ας δούμε λοιπόν τι ισχύει σε κάθε περίπτωση για την διαδικασία που απαιτείται για την ίδρυση και μεταγραφή του

ακινήτου στο εξωτερικό και ποιες είναι οι πραγματικές απορρέουσες υποχρεώσεις που πρέπει κάποιος ενδιαφερόμενος να γνωρίζει ξεκινώντας από την ίδρυσή της και φτάνοντας μέχρι και τη φορολόγησή της.

### **Ίδρυση εταιρείας και μεταφορά (μεταβίβαση) ακινήτου σε αυτή.**

Ιδρύεται η εταιρεία σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας επιλογής και σε αυτή θα περιέλθει το ακίνητο:

- με αγορά από τον πωλητή ή
- με την εισφορά του ακινήτου στο κεφάλαιο της αλλοδαπής εταιρείας.

Σε κάθε περίπτωση το συμβολαιογραφικό έγγραφο θα καταρτιστεί στην Ελλάδα, θα καταβληθεί ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων (σήμερα 3%), η αμοιβή του συμβολαιογράφου και τα τέλη μεταγραφής. Αν επιλεγεί ο τρόπος της αγοράς, το ποσό αυτό, θα αποτελέσει το κεφάλαιο της αλλοδαπής εταιρείας και για το σχηματισμό του θα πρέπει ο μέτοχος να αποδείξει τον τρόπο προέλευσής του (πόθεν έσχες). Επίσης θα πρέπει να τονίσουμε ότι για αποφυγή εικονικότητας τα χρήματα θα πρέπει να διακινηθούν μέσω τραπεζικού συστήματος. Αν, τα ακίνητα βρίσκονται σε παραμεθόριες περιοχές θα πρέπει να πάρουν ειδική έγκριση από το Ελληνικό κράτος.

### **Εγκατάσταση στην Ελλάδα.**

Δεν απαιτείται εγκατάσταση στην Ελλάδα, όταν ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) σε αυτή την περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης σύμβασης που ισχύει. (ΠΟΛ 1069/23-3-2015 και ΠΟΛ 1138/30-6-2015).

Στην περίπτωση που αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα δεν έχει σε ισχύ σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, τότε ο εν λόγω αλλοδαπός αποκτά εκ της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου

μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.4172/2013.

Και στις δύο περιπτώσεις ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο, για το εισόδημά του αυτό φορολογείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 (επιχειρηματική δραστηριότητα) και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου.

### **Δημοσιότητα ΓΕΜΗ , αναγγελία στην αρμόδια ΔΟΥ.**

Οι προϋποθέσεις ίδρυσης υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα, προβλέπονται στα άρθρα 50,50<sup>α</sup> και 50β του ν.2190/1920, μεταξύ των οποίων είναι και η δημοσιότητα στο ΓΕΜΗ. Για την απόκτηση ΑΦΜ και την νομιμοποίηση της εγκατάστασης στο Υπουργείο Οικονομικών, τα δικαιολογητικά και οι απαιτούμενες διαδικασίες καθορίζονται στην ΠΟΛ.1006/31.12.2013:

- Ανακοίνωση καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ., της εγκατάστασής τους στην Ελλάδα.
- Επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας για τον ορισμό νομίμου εκπροσώπου ή αντιπροσώπου στην Ελλάδα, επίσημα μεταφρασμένο.
- Πιστοποιητικό αρμόδιας αρχής της χώρας έδρας, για την ύπαρξη του νομικού προσώπου, επίσημα μεταφρασμένο.

### **Εκπροσώπηση στην Ελλάδα.**

Εάν δεν υπάρχει υποχρέωση εγκατάστασης στην Ελλάδα, ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος (παλιά αντίκλητος) ο οποίος δεν έχει τις ευθύνες του φορολογικού αντιπροσώπου. Το υποκατάστημα (εγκατάσταση) της αλλοδαπής διοικείται από το νόμιμο εκπρόσωπο, ο οποίος διορίζεται από την αλλοδαπή εταιρεία και μετά την απαραίτητη δημοσιότητα στο ΓΕΜΗ και στη ΔΟΥ διοικεί το υποκατάστημα. Ο νόμιμος εκπρόσωπος ευθύνεται όπως και τα

μέλη των διοικήσεων των Ελληνικών επιχειρήσεων (π.χ. διαχειριστής-διευθύνων σύμβουλος). Και στις δύο περιπτώσεις η εκπροσώπηση μπορεί να ανατεθεί σε αλλοδαπό πρόσωπο, αρκεί το άτομο αυτό να έχει άδεια διαμονής ειδικού σκοπού στην χώρα μας.

### **Ασφάλιση εκπροσώπου.**

Τα άτομα που εκπροσωπούν την αλλοδαπή εταιρεία με ή χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν έχουν υποχρέωση ασφάλισης στον ΟΑΕΕ. Για τις περιπτώσεις που υπάρχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και εκτός της εκπροσώπησης προσφέρει και άλλες υπηρεσίες, για αυτές θα ασφαλιστεί ως εργαζόμενος στο ΙΚΑ.

### **Τήρηση βιβλίων (ΚΦΑΣ, ΕΛΠ).**

Ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, τα πρόσωπα αυτά ως ιδιοκτήτες ακινήτου, εφόσον αποκτούν εισόδημα από την ενοικίαση ή ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου αυτού, υποχρεούνται στη τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων των ανωτέρω προσώπων όσον αφορά την φορολογική περίοδο 2014 εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΑΣ και από 1/1/2015 οι διατάξεις των Ε.Λ.Π., ν.4308/2014.

### **Διατάξεις Φ.Π.Α. και χαρτοσήμου.**

Και στις δύο περιπτώσεις ισχύουν κανονικά οι διατάξεις του ΦΠΑ. Εάν το ακίνητο είναι επαγγελματικό μπορεί (επιλογή) τα έσοδα από την ενοικίαση να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ (σήμερα 23%) ή με χαρτόσημο 3,6%.

### **Φορολογία εισοδήματος.**

Με την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 από την 1/1/2014 και στις δύο περιπτώσεις ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (29%), σύμφωνα με

τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου. Από τα ακαθάριστα έσοδα (και στις δύο περιπτώσεις) αφαιρούνται οι επαγγελματικές δαπάνες και αποσβέσεις του ακινήτου με την προϋπόθεση καταχώρισης αυτών στα βιβλία.

Στην περίπτωση ίδρυσης υποκαταστήματος (εγκατάσταση στην Ελλάδα) τα επιχειρηματικά κέρδη φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, τα δε φορολογηθέντα κέρδη μεταφέρονται στην μητρική εταιρεία χωρίς παρακράτηση φόρου. Το υποκατάστημα της αλλοδαπής δεν διανέμει μερίσματα αλλά μεταφέρει στην μητρική αλλοδαπή το σύνολο των κερδών και αυτή πλέον θα διανείμει μερίσματα στο τελικό δικαιούχο και εκεί θα γίνει παρακράτηση φόρου μερισμάτων ή εάν υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των δύο χωρών ο φόρος μπορεί να καταβληθεί στην Ελλάδα. Σήμερα ο συντελεστής ανέρχεται στο 10%.

θα πρέπει να επισημάνουμε ότι σύμφωνα με τη παράγραφο 4 του άρθρου 4 του ν.4172/2013 μπορεί να αναζητηθεί φορολόγηση στην Ελλάδα αν «ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι η Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

- α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,
- β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,
- γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,
- στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και

συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Επίσης, θα πρέπει να σταθούμε με προσοχή και στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 για τις «**Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ)** », που εισάγονται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, που σκοπό έχουν τον έλεγχο των (ΕΑΕ) controlled foreign companies (CFC) με σκοπό την αντιμετώπιση των επίπλαστων καταστάσεων, που δημιουργήθηκαν με σκοπό την αποφυγή φόρου. Στο άρθρο 66 ορίζονται οι κανόνες που έχει θεσπίσει το Ελληνικό Δημόσιο και αποκτά τη δυνατότητα να φορολογήσει αυτοβούλως με τους ισχύοντες στην Ελλάδα φορολογικούς συντελεστές τα μη διανεμηθέντα κέρδη αλλοδαπού νομικού προσώπου ή επιχείρησης, εφόσον σωρευτικά

Α) ο Έλληνας φορολογούμενος συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα με ποσοστό άνω του 50% στην ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία

Β) η ΕΑΕ βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο ή υπάγεται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς

γ) άνω του 30% του εισοδήματος της ΕΑΕ προέρχεται από τόκους, μερίσματα δικαιώματα, εισόδημα ακινήτων. Επίσης το εισόδημα που αποκτάται από ασφαλιστικές, τραπεζικές, διάφορες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και προέρχεται κατά το ήμισυ τουλάχιστον από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τέλος

δ) η ΕΑΕ δεν είναι εισηγμένη σε οργανωμένη αγορά.

Με το άρθρο 38 ν.4174/2013 έχει ενσωματωθεί γενική διάταξη κατά της **φοροαποφυγής**, η οποία παρέχει στο Ελληνικό Δημόσιο τη δυνατότητα να αγνοεί «κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής υπόστασης».

Ως διευθέτηση νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία,

επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Συνοψίζοντας, θέλουμε να επισημάνουμε, ότι η φορολογική αρχή εξετάζει την ύπαρξη της πραγματικής υπόστασης (substance) κατά τη διεθνή πρακτική. Δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή μια καταστατική έδρα στην αλλοδαπή, όταν οι εγκαταστάσεις είναι ένα συρτάρι κάποιου λογιστικού ή νομικού γραφείου, τα βιβλία τηρούνται στην Ελλάδα, οι αποφάσεις των οργάνων της εταιρείας λαμβάνονται στην Ελλάδα, δεν απασχολεί προσωπικό και εν τέλει η ουσιαστική (πραγματική) έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα και η έδρα στο εξωτερικό είναι ένα επίπλαστο δημιούργημα, εξυπηρετώντας αποκλειστικά φορολογικούς σκοπούς.

### **ΕΝΦΙΑ λοιπά τέλη.**

Δεν υπάρχει καμία εξαίρεση ή απαλλαγή.

### **Λόγοι ίδρυσης εταιρείας διαχείρισης ακινήτων σε ορισμένες φορολογικά προνομιακές χώρες του εξωτερικού**

Πλεονεκτήματα ίδρυσης εταιρείας στο εξωτερικό, για να μεταφερθεί (μεταβιβαστεί) το ακίνητο, μπορεί να είναι:

- Αωνυμία για τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ώστε στη νέα εταιρεία να έχει έναν αφανή ρόλο μέσω trust
- Αφορολόγητη μεταβίβαση μετοχών και άρα ολόκληρης της εταιρείας στην οποία έχει εισφερθεί το ακίνητο σε περίπτωση που θέλει να αλλάξει χέρια
- Πρόσβαση σε χρηματοδότηση η οποία γίνεται ευκολότερη όταν υπάρχει ακίνητο ως εξασφάλιση
- Προστασία ιδιοκτησίας από πιστωτές και Δημόσιο εν μέσω ενός άναρχου κλίματος και νομοθετικού πλαισίου που επικρατεί στη χώρα μας και οδηγεί σε κατασχέσεις και δεσμεύσεις περιουσιών για κάθε υποψία φοροδιαφυγής

Βλέπουμε λοιπόν πως πριν κάποιος προβεί σε οποιαδήποτε τέτοια ενέργεια ίδρυσης και μεταφοράς (μεταβίβασης) της περιουσίας

του, θα πρέπει πρώτα να ενημερωθεί σωστά για το τι πραγματικά έχει να κερδίσει από την διαδικασία αυτή βλέποντας και τα όποια πιθανά κέρδη αλλά και όποιες δεσμεύσεις.