



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ & ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΤΜΗΜΑ: ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΩΝ ΧΩΡΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε. : ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2013-2017.



Μεταπτυχιακή εργασία του Τσαρουχά Σταύρου

Τριμελής Επιτροπή:

Αποστόλου Απόστολος (ομότιμος καθηγητής: Επιβλέπων)

Τσάμης Αναστάσιος (ομότιμος καθηγητής)

Φίλος Ιωάννης (αναπληρωτής καθηγητής)

Αθήνα 2018

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονείται στα πλαίσια απόκτησης του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών από το Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης και Κατεύθυνσης Ελεγκτικής και Φορολογίας περιόδου 2017-2018. Αισθάνομαι την υποχρέωση να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον διδάσκων κ.Κορομηλά Γεώργιο, για την καθοδήγησή του, εμπιστοσύνη και εκτίμηση που μου έδειξε, καθώς και για την παροχή δωρεάν συγγραμμάτων και φορολογικών σημειώσεων που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην εκπόνηση της διπλωματικής μου.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου Παντελή και Αγγελική που πάντα με στήριζαν και με την ηθική τους συμπαράσταση, υπομονή και κουράγιο συνέβαλαν σημαντικά ώστε να ολοκληρωθεί η εργασία μου.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την κοπέλα μου, Μαριέφη (τελειόφοιτη κλασσικής Φιλολογίας), με την οποία διαβάζαμε αρκετές φορές μαζί δίνοντας κουράγιο ο ένας στον άλλον να συνεχίζουμε τη σκληρή προσπάθεια για να κατακτήσουμε του στόχους μας.

Περιεχόμενα

Περίληψη	13
Abstract.....	13
Εισαγωγή	14
Κεφάλαιο Πρώτο – Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων στην Ελλάδα.....	16
1. Γενικά.....	16
1.1. Γενικές διατάξεις του Ν.4172/2013	16
1.2. Υποκείμενα του φόρου	16
1.3. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα	17
2. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	18
2.1. Γενικά.....	18
2.2 Προσδιορισμός κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	18
2.3. Φορολογικός συντελεστής.....	19
2.4. Προκαταβολή Φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	19
2.5. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	19
2.6. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.....	20
2.7. Φορολογικές αποσβέσεις	22
2.7.1. Γενικά.....	22
2.7.2. Δικαιούχοι διενέργειας αποσβέσεων	22
2.7.3. Έννοια χρηματοοικονομικής μίσθωσης.....	23
2.7.4. Μη υποκείμενα σε φορολογικές αποσβέσεις.....	24
2.7.5. Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης ανά κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	24
2.8. Τέλος επιτηδεύματος	26
2.9. Μεταφορά ζημιών.....	26

3 Φορολογική κατοικία Νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων	27
3.1. Πότε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.....	27
3.2. Τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα.....	27
4. Παρακράτηση φόρου	28
4.1. Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου.....	28
4.2. Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου	28
4.3. Συντελεστές παρακράτησης φόρου	28
4.4. Μερίσματα	30
4.4.1. Μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα ή Νομικές Οντότητες στην Ελλάδα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα δεν εξαντλούν την φορολογική τους υποχρέωση με την φορολόγηση 10%.....	30
4.4.2.Μερίσματα που αποκτά η Μόνιμη Εγκατάσταση στην Ελλάδα Αλλοδαπών Νομικών Προσώπων.....	30
5 Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες.....	31
6. Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	33
6.1. Γενικά.....	33
6.2. Τι ισχύει σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών.....	33
6.3. Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων	33
6.3.1. Γενικά.....	33
6.3.2. Προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων.....	33
7. Απαλλαγές και φορολογικά κίνητρα	34
7.1. Κίνητρα ευρεσιτεχνίας.....	34
7.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων εταιριών...36	
7.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιριών και Ε.Π.Ε.....	37

8. Συνοπτικός πίνακας φόρων.....	39
9. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ελλάδας.....	41
Γράφημα 9.1 : Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ελλάδας ως % ΑΕΠ	43
Κεφάλαιο Δεύτερο – Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Επιλεγμένων χωρών Εξωτερικού	43
1.Φορολογία Νομικών Προσώπων Βουλγαρίας.....	43
1.1 Εταιρικός φόρος εισοδήματος	43
1.2. Συντελεστής Εταιρικού φόρου	44
1.3. Κεφαλαιακά κέρδη.....	44
1.4. Φορολογικό έτος και προθεσμία υποβολής δηλώσεων	44
1.5. Προκαταβολές φόρου	44
1.6. Μερίσματα	46
1.7. Φορολογική ελάφρυνση.....	46
1.8. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος	46
1.8.1. Γενικά.....	46
1.8.2. Αποθέματα	47
1.8.3. Φορολογικές αποσβέσεις	47
1.8.4. Μεταφορά ζημιών.....	48
1.9. Συνοπτικός πίνακας φόρων.....	48
1.10 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Βουλγαρίας	50
1.11 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Βουλγαρίας	50
Γράφημα 1.11.1: Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Βουλγαρίας ως % ΑΕΠ	51
2. Φορολογία Νομικών Προσώπων Ρουμανίας.....	52
2.1. Εταιρικός Φόρος Εισοδήματος	52
2.2. Συντελεστής Εταιρικού φόρου	52

2.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη.....	53
2.4.Νόμος περί ειδικού φόρου για ορισμένες δραστηριότητες.....	54
2.5. Μικροεπιχειρήσεις.....	54
2.6. Φορολογικά κίνητρα.....	56
2.6.1. Έξοδα χορηγίας.....	56
2.6.2. Επανεπένδυση κερδών.....	56
2.6.3. Καινοτομία και έρευνα και ανάπτυξη, καθώς και βοηθητικές δραστηριότητες.....	57
2.6.4. Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης.....	57
2.6.5. Βιομηχανικά πάρκα.....	57
2.6.6. Εταιρείες πετρελαίου.....	57
2.6.7. Ζώνες ελευθέρων συναλλαγών.....	58
2.6.8. Φόροι Ιδιοκτησίας.....	58
2.7.Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων Ρουμανίας.....	59
2.8. Μερίσματα.....	60
2.9.Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.....	62
2.9.1.Γενικά.....	62
2.9.2. Αποθέματα.....	65
2.9.3. Προβλέψεις.....	65
2.9.4. Αποσβέσεις.....	65
2.9.5.Μεταφορά ζημιών.....	67
2.10. Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	67
2.11 Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Ρουμανίας Ελλάδας.....	68
2.12Συνοπτικός πίνακας Φόρων.....	68
2.13 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ρουμανίας.....	70
2.14. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ρουμανίας.....	70

2.14.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ρουμανίας ως % ΑΕΠ	71
3.Φορολογία Νομικών Προσώπων Κύπρου	71
3.1. Εταιρικός φόρος εισοδήματος	71
3.2. Συντελεστής εταιρικού φόρου	72
3.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη	72
3.4. Μερίσματα	72
3.4.1 Παράδειγμα	75
3.5. Προσδιορισμός των εσόδων από εμπορικές συναλλαγές	75
3.5.1. Γενικά	75
3.5.2. Αποθέματα	76
3.5.3. Φορολογικές αποσβέσεις	76
3.5.4 Μεταφορά ζημιών	77
3.6. Συνοπτικός πίνακας φόρων	77
3.7. Κυριότερα φορολογικά πλεονεκτήματα Κύπρου	78
3.8. Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Κύπρου Ελλάδας	79
3.9. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Κύπρου	80
3.10 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Κύπρου	80
3.10.1 Διαγραμματική ανάλυση δημοσίου χρέους Κύπρου ως % ΑΕΠ	81
4. Φορολογία Νομικών Προσώπων Ιρλανδίας	82
4.1 Εταιρικός φόρος εισοδήματος	82
4.2. Συντελεστής εταιρικού φόρου	84
4.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη	84
4.4. Μερίσματα	85
4.5. Προσδιορισμός εσόδων εμπορικών συναλλαγών	86
4.5.1. Γενικά	86
4.5.2. Κέρδη και ζημιές σε συνάλλαγμα	87

4.5.3. Αποθέματα	88
4.5.4. Προβλέψεις	88
4.5.5. Αποσβέσεις	88
4.5.6. Μεταφορά ζημιών.....	92
4.6 Απαλλαγές και φορολογικά κίνητρα	93
4.6.1. Διπλό Ιρλανδικό σύστημα.....	94
4.6.2. Ποιο είναι το Διπλό Ιρλανδικό σύστημα (double irish).....	94
4.6.3. Διαδρομή του χρήματος Διπλού ιρλανδικού συστήματος.....	94
4.6.4. Πώς δουλεύει	95
4.6.5. Το τέλος του διπλού Ιρλανδικού συστήματος	95
4.7.Συνοπτικός πίνακας φόρων.....	97
4.8. Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Ιρλανδίας Ελλάδας	98
4.9. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ιρλανδίας.....	99
4.10. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ιρλανδίας.....	99
4.10.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ιρλανδίας ως % ΑΕΠ.....	100
5.Φορολογία Νομικών Προσώπων Μάλτας	101
5.1. Εταιρικός Φόρος Εισοδήματος	101
5.2.Συντελεστής Εταιρικού φόρου	101
5.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη.....	101
5.4. Φόρος μεταβίβασης ακινήτου.....	103
5.5.Βασικά Φορολογικά κίνητρα.....	104
5.6. Άλλα φορολογικά κίνητρα.....	105
5.7. Προσδιορισμός εσόδων εμπορικών συναλλαγών.....	109
5.7.1. Γενικά.....	109
5.7.2. Αποθέματα	110
5.7.3. Φορολογικές Αποσβέσεις	110

5.8. Μεταφορά ζημιών.....	111
5.9. Νομοθεσία κατά της φοροαποφυγής	111
5.10 Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Μάλτας – Ελλάδας	111
5.11 Συνοπτικός πίνακας φόρων.....	112
5.12 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Μάλτας	113
5.13 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Μάλτας.....	113
5.13.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους ως % ΑΕΠ	114
Κεφάλαιο Τρίτο – Εξέλιξη φορολογίας Νομικών Προσώπων εξεταζόμενων χωρών 2013-2017 και σύγκριση μεταξύ τους	115
3.1. Ανώτατοι συντελεστές φορολογίας Νομικών προσώπων Ευρωπαϊκής Ένωσης 2017.....	115
3.2. Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ελλάδας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)	117
Γράφημα 3.2.1.: Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στην Ελλάδα	119
Εικόνα 3.2.2.: Λόγοι φυγής των Ελληνικών επιχειρήσεων στο εξωτερικό.....	120
Γράφημα 3.2.3.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων (%)	120
Γράφημα 3.2.4.: Πραγματικός συντελεστής Διανεμόμενων κερδών	122
Γράφημα 3.2.5.: Effective tax rate	123
3.2. Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Βουλγαρίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)	123
Γράφημα 3.2.1. Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Βουλγαρία	125
Γράφημα 3.2.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Βουλγαρίας(%).....	126
3.3. Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ρουμανίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)	126
Γράφημα 3.3.1. Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Ρουμανία.....	127

3.4.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Κύπρου για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017).	128
Γράφημα 3.4.1.Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Κύπρο.	130
Γράφημα 3.4.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Κύπρου (%)	131
3.5.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ιρλανδίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)	131
Γράφημα 3.5.1 Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στην Ιρλανδία.	132
Γράφημα 3.5.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Ιρλανδίας (%)	133
3.6.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Μάλτας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)	134
Γράφημα 3.6.1 Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Μάλτα.....	135
3.7. Δημόσιο χρέος και ΑΕΠ	136
3.8. Δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.....	137
3.8.1. Διαγραμματική ανάλυση Δημοσίου χρέος ως % ΑΕΠ 2013-2016	138
3.9.Συγκριτικά στοιχεία εξέλιξης φόρου 2013-2017	139
3.9.1. Εξέλιξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων εξεταζόμενων χωρών	139
3.9.3 Συγκεντρωτικοί πίνακες 2017 και effective tax rate.....	139
3.10.Συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης του ελληνικού φορολογικού συστήματος.	143
3.10.2 Μείωση φορολογίας και αύξηση επενδυτικών κινήτρων	143
3.10.3. Επαναπατρισμός επιχειρήσεων.....	144
3.10.4 Μετατόπιση κερδών.....	144
3.10.5 Ανταλλαγή πληροφοριών και Διεθνής Διοικητική συνεργασία	144
3.10.6. Ενιαίο σύστημα φορολογίας επιχειρήσεων στη Ε.Ε.....	145
3.10.7. Κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών	145

3.10.8. Φορολογική συνείδηση.....	145
Βιβλιογραφία	146

Περίληψη

Σκοπός της εργασίας, είναι η μελέτη της διαχρονικής εξέλιξης των συντελεστών φορολογίας των νομικών προσώπων και οντοτήτων της Ελλάδας καθώς κι επιλεγμένων Ευρωπαϊκών χωρών για το χρονικό διάστημα της πενταετίας 2013-2017. Επίσης, σκοπός της είναι όχι μόνο η ανάλυση των συντελεστών αυτών αλλά και η σύγκριση μεταξύ των χωρών Ελλάδας, Βουλγαρίας, Ρουμανίας, Κύπρου, Ιρλανδίας και Μάλτας για το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, όσων αφορά συντελεστές φορολογίας εταιριών, κεφαλαιακών κερδών και υποκαταστημάτων καθώς και συντελεστές παρακράτησης διαφόρων φόρων όπως μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων. Τα δεδομένα αυτά, στο τέλος κάθε εξεταζόμενης χώρας παρατίθενται σε συνοπτικούς πίνακες. Τέλος, αναφέρουμε τα συμπεράσματά μας με χρήση πάλι συγκεντρωτικών πινάκων και διαγραμματικών αναλύσεων. Οι κύριες πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ολοκλήρωση της διπλωματικής εργασίας είναι από διάφορα site ελεγκτικών εταιριών.

Abstract

The aim of my thesis is to study the evolution of the tax rates of the corporations and entities of Greece as well as and selected European countries over the five-year period 2013-2017. Also, its purpose is not only the analysis of these factors but also the comparison between the countries Greece, Bulgaria, Romania, Cyprus, Ireland and Malta for the examined period concerning tax rates on corporate income, capital gains and branches as well as and withholding taxes of different types of tax such as dividends, interest and royalties. These data at the end of each country concerned are given in summary tables. Finally, we report our findings with the use of aggregate tables and diagrammatic analyzes. The main sources that I derived data to analyze my thesis are from various audit firms.

Εισαγωγή

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία τη σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός: αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά τη δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων.¹ Άρα εύκολα αντιλαμβανόμαστε τη σημαντικότητα των φόρων σε μία κοινωνία και της επίδραση που μπορεί να έχει η πληρωμή αυτών ή όχι.

Κάθε χώρα όμως όπως θα παρατηρήσουμε στη συνέχεια εφαρμόζει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τις ανάγκες της και με την οικονομική της κατάσταση. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές π.χ. στα νομικά πρόσωπα δε σημαίνει απαραίτητα και αύξηση των κρατικών εσόδων γιατί πολύ απλά μπορεί να οδηγήσουν είτε στην μη πληρωμή των φόρων αυτών είτε στη φυγή των επιχειρήσεων σε χώρες με πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Επειδή δεν πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη μόνο τα κρατικά έσοδα αλλά και τι κρατικές δαπάνες μίας χώρας ένας δείκτης που μπορεί να μας δώσει μία εκτίμηση της οικονομικής και χρηματοοικονομικής βιωσιμότητας του κράτους είναι ο δείκτης Δημόσιο χρέος ως % του ΑΕΠ και να τον συγκρίνουμε με το δείκτη του γενικότερου κλάδου.(π.χ. Δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ Ελλάδας, σε σύγκριση με το αντίστοιχο της Ε.Ε.)

Έτσι λοιπόν ξεκινώντας στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρουμε το φορολογικό σύστημα νομικών προσώπων και οντοτήτων που ισχύει σήμερα στην Ελλάδα, στο δεύτερο κεφάλαιο χρησιμοποιούμε ίδια μεθοδολογία και αναλύουμε το αντίστοιχο φορολογικό σύστημα επιλεγμένων χωρών της Ε.Ε. που θα δούμε αναλυτικά στη συνέχεια της εργασίας μας, ποιες είναι αυτές οι χώρες και τι ιδιαιτερότητες

¹<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>

παρουσιάζουν. Τέλος κλείνουμε με το τρίτο κεφάλαιο όπου αναφέρουμε τα συμπεράσματά μας και προτάσεις βελτιστοποίησης φορολογικού σχεδιασμού.

Κεφάλαιο Πρώτο – Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων στην Ελλάδα.

1.Γενικά

1.1. Γενικές διατάξεις του Ν.4172/2013

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.4172/2013, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων² και κάθε είδους νομικών οντοτήτων³. Σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 44 του ίδιου νόμου ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες⁴. Επίσης, φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 7 , είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

1.2. Υποκείμενα του φόρου⁵

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

² Κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα

³ κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου

⁴ Για την ορθή και ομοιόμορφη κατανομή των διατάξεων του άρθρου 44 του Ν.4173/2013, εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1044/20.02.2015.

⁵ Ν.4172/2013 άρθρο 45

- οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- κοινοπραξίες,
- οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.

1.3. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα⁶

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).
- η Τράπεζα της Ελλάδος,
- οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

⁶ Γεώργιος Α. Κορομηλάς (2017), Φορολογικές σημειώσεις 2017

- οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.
- Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης

2. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

2.1. Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων⁷. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου «Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων» του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν.4172/2013.

2.2 Προσδιορισμός κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους⁸

⁷ Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ.1059/18.3.2015.

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα =

Σύνολο εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές

(-)

Επιχειρηματικές δαπάνες, αποσβέσεις και επισφαλείς απαιτήσεις

Πηγή: Γεώργιος Α. Κορομηλάς (2017), Φορολογικές σημειώσεις 2017

2.3. Φορολογικός συντελεστής⁹

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (**29%**). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.

2.4. Προκαταβολή Φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 71 του Ν.4172/2013, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.¹⁰

2.5. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

⁹ Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν.4172/2013 εκδόθηκε η ΠΟΛ.1059/18-3-2015

¹⁰ Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71 του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1060/19.3.2015.

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά

2.6. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 ορίζονται οι ακόλουθες δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2.7. Φορολογικές αποσβέσεις

2.7.1. Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων καθώς και οι συντελεστές αυτών οι οποίοι έχουν εφαρμογή σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, αλλά και σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.7.2. Δικαιούχοι διενέργειας αποσβέσεων

Σύμφωνα μετά οριζόμενα του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

2.7.3. Έννοια χρηματοοικονομικής μίσθωσης

Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4 ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

2.7.4. Μη υποκείμενα σε φορολογικές αποσβέσεις

Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

2.7.5. Συντελεστές φορολογικής απόσβεσης ανά κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις στην παράγραφο 4 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013, το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1: Συντελεστές απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5

Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α. ¹¹	40

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίτιμο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».

¹¹ τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8β του άρθρου 24 του ν. 4386/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 11-5-2016 σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου.

Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

2.8. Τέλος επιτηδεύματος

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.3986/01.07.2011 για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος ορίζεται ότι :

Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως

2.9. Μεταφορά ζημιών

α) Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

β) Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται.

3 Φορολογική κατοικία Νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων

3.1. Πότε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

- α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή
- γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

3.2. Τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα

Σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά 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.

Το τελευταίο χρονικό διάστημα πολλές Ελληνικές επιχειρήσεις στην αναζήτηση πρόσβασης στο τραπεζικό σύστημα, για αντιμετώπιση της ρευστότητας, για οργανωτικούς λόγους, αλλά και για καθαρά φορολογικούς σκοπούς, προσπαθούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους έδρα σε άλλα κράτη, κυρίως κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4. Παρακράτηση φόρου

4.1. Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Ε. κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

4.2. Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου

Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α)μερίσματα,

β)τόκοι,

γ)δικαιώματα,

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41.

4.3. Συντελεστές παρακράτησης φόρου

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο. Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

ε) για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη.

4.4. Μερίσματα

4.4.1. Μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα ή Νομικές Οντότητες στην Ελλάδα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα δεν εξαντλούν την φορολογική τους υποχρέωση με την φορολόγηση 10%.

Για τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Σε περίπτωση που για το εισόδημα αυτό έχει καταβληθεί φόρος και στην αλλοδαπή, αυτός επίσης συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 9ν.4172/2013).

4.4.2.Μερίσματα που αποκτά η Μόνιμη Εγκατάσταση στην Ελλάδα Αλλοδαπών Νομικών Προσώπων

Για τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτά ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ 1η: Σε περίπτωση που για το εισόδημα αυτό έχει καταβληθεί φόρος και στην αλλοδαπή, αυτός επίσης συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 9ν.4172/2013).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ 2η: Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λ.π. (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

5 Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες¹²

Σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. το φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- β) το παραπάνω νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιωδώς χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,
- γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3,
- δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

Η προηγούμενη παράγραφος δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε. Ε., εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και

¹² Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1076/17/03/2014.

υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση, που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ' της παραγράφου 1, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με τη φορολογούμενη εταιρεία ή τα συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα:

- α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
- γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,
- δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία,
- ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του φορολογούμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,
- στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του Κ.Φ.Ε. ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.

6. Ενδοομιλικές συναλλαγές

6.1. Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013 καθορίζεται τι ισχύει σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών¹³.

6.2. Τι ισχύει σε περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών.

Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

6.3. Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

6.3.1. Γενικά

Οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 καθορίζουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων.¹⁴

6.3.2. Προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων.

Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο

α) Εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):

¹³ Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ.1142/2.7.2015.

¹⁴ Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ.1039/26,1,2015.

- περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει
- είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος
- υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς

β) Εάν το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

- Κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει,
- Το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

7. Απαλλαγές και φορολογικά κίνητρα

Σύμφωνα με το άρθρο 71 του Ν.4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα φορολογικά κίνητρα:

7.1. Κίνητρα ευρεσιτεχνίας

1. Τα κέρδη της επιχείρησης από την πώληση προϊόντων παραγωγής της, για την οποία παραγωγή χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη στο όνομα της ίδιας επιχείρησης που αναπτύχθηκε από την ίδια, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος για τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά έσοδα από την πώληση των πιο πάνω προϊόντων. Η απαλλαγή χορηγείται και όταν τα προϊόντα παράγονται σε εγκαταστάσεις τρίτων. Επίσης, καταλαμβάνει και τα κέρδη που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών, όταν αυτή αφορά σε εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας, επίσης διεθνώς αναγνωρισμένης.
2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, εγκρίνεται η επιχείρηση που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου αυτού για το

συγκεκριμένο προϊόν ή είδος υπηρεσίας, που παράγει ή παρέχει κατά περίπτωση, μετά από αίτηση που υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία του πιο πάνω Υπουργείου.

3. Τα απαλλασσόμενα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και των κερδών από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία, καθώς και των αφορολόγητων εκπτώσεων επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων. Προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, το τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη ανάγονται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το αποθεματικό σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση, αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις. Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος, ως κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας είναι το μέρος των πιο πάνω κερδών που αντιστοιχεί στα έσοδα από την πώληση των προϊόντων ή από την παροχή υπηρεσιών της παραγράφου 1.
4. Το ειδικό αποθεματικό που σχηματίζεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., κατά το μέρος που διανέμεται, κεφαλαιοποιείται ή αναλαμβάνεται κάθε φορά.
5. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι φορείς πιστοποίησης της ευρεσιτεχνίας, οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

7.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων εταιριών

1. Ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 (Α' 96).
2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.
3. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους.
4. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν
5. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται αν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

6. Ανώνυμες εταιρείες, με μετοχές εισηγμένες ή μη, που έχουν σχηματίσει αποθεματικά είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. [148/1967](#), του ν. [542/1977](#), του ν. [1249/1982](#) και του ν. 1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
7. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών της προηγούμενης παραγράφου.
8. Οι διατάξεις του παρόντος ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020. Ειδικά για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2019 μέχρι και 31.12.2019 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) και για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 σε είκοσι τοις εκατό (20%).

7.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιριών και Ε.Π.Ε.

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διάφορων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 (Α' 96) και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους.
2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται

αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σ' έναν μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.

3. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων ή εταίρων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

4. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

5. Προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης στην περίπτωση κατά την οποία πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η εταιρεία αυτή ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά προστίθενται στα κέρδη της εταιρείας που

πραγματοποιεί στο χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό μετατροπής ή συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας ή άλλης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από ανώνυμη εταιρεία.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020. Ειδικά για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).

8. Συνοπτικός πίνακας φόρων

Πίνακας 2 : Συνοπτικός πίνακας φόρων Ελλάδας 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	29%
% φόρου κεφαλαιουχικών κερδών	29%
% φόρου υποκαταστημάτων	29%
Παρακράτηση φόρου (%)	
Μερίσματα	15% (i)
Τραπεζικοί τόκοι	15% (u), (ui)
Τόκοι επί κρατικών/εταιρικών ομολόγων	15% (u), (ui)
Repos/reverse repos	15%(u), (ui)
Άλλοι τόκοι	
Καταβάλλεται σε ελληνικά νομ. πρόσωπα	15%
Καταβάλλεται σε ξένες νομικές οντότητες	15% (ui), (iv)

Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	20% (iii), (iv)
Τέλη τεχνικής υπηρεσίας, Τέλη υπηρεσιών διαχείρισης, τέλη υπηρεσιών συμβούλων και τέλη για παρόμοιες υπηρεσίες.	20%(v)
Μεταφορά ζημιών (έτη)	
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	5

- (i) Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου 15% ισχύει για τα μερίσματα και τα προσωρινά μερίσματα που διανέμονται από ελληνική εταιρεία, που υπόκειται σε συντελεστές που εφαρμόζονται δυνάμει των συμβάσεων περί διπλής φορολογίας ή βάσει της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) (όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2011/96 / ΕΚ).
- (ii) Αυτός ο φόρος παρακράτησης 15% υπόκειται σε συντελεστές που εφαρμόζονται δυνάμει των συμβάσεων περί διπλής φορολογίας ή βάσει της οδηγίας περί τόκων και δικαιωμάτων στην ΕΕ.
- (iii) Πρόκειται για τελικό φόρο, εάν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο που πληροί και τις δύο ακόλουθες προϋποθέσεις:
- Δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.
 - Δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση για φορολογικούς σκοπούς στην Ελλάδα.
- (iv) Αυτός ο φόρος παρακράτησης 20% υπόκειται σε συντελεστές που εφαρμόζονται βάσει των συμβάσεων περί διπλής φορολογίας ή βάσει της οδηγίας περί τόκων και δικαιωμάτων στην ΕΕ. Δεν παρακρατείται φόρος επί πληρωμών δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή έχουν μόνιμη ελληνική εγκατάσταση στην Ελλάδα.

(v) Εάν η παρακράτηση φόρου 20% δεν εξαντλεί την τελική ελληνική φορολογική υποχρέωση εισοδήματος εταιρειών του δικαιούχου, πιστώνεται έναντι της τελικής ευθύνης του δικαιούχου για το φόρο εισοδήματος του δικαιούχου.

9. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ελλάδας¹⁵

ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν είναι το σύνολο όλων των προϊόντων και αγαθών που παράγει μια οικονομία σε διάστημα ενός έτους, εκφρασμένο σε χρηματικές μονάδες. Με άλλα λόγια είναι η συνολική αξία όλων των τελικών αγαθών (υλικών και άυλων) που παρήχθησαν εντός μιας χώρας σε διάστημα ενός έτους, ακόμα και αν μέρος αυτού παρήχθη από παραγωγικές μονάδες που ανήκουν σε κατοίκους του εξωτερικού.

Το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν εκφράζεται μαθηματικά ως εξής:

$$\text{GDP} = \text{C} + \text{I} + \text{G} + \text{NX}^{16}$$

όπου: (C) κατανάλωση, (I) επένδυση, (G) δημόσιες δαπάνες για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και (NX) καθαρές εξαγωγές, δηλαδή εξαγωγές μείον τις εισαγωγές. Οι καθαρές εξαγωγές (NX) ονομάζονται και εμπορικό ισοζύγιο.

Κατανάλωση (consumption) είναι η δαπάνη που πραγματοποιούν τα νοικοκυριά για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή η συνολική τους κατανάλωση.

Επένδυση (investment) είναι η δαπάνη για την αγορά κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, αποθεμάτων και κτιρίων, συμπεριλαμβανόμενης και της δαπάνης για την αγορά νέων

15

https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false

¹⁶ Η ίδια ανάλυση ισχύει και για τα ΑΕΠ των υπόλοιπων εξεταζόμενων χωρών για αυτό αναφέρουμε τι σημαίνει κάθε όρος χωριστά μόνο σε αυτή την ενότητα.


κατοικιών. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και έξοδα αγοράς άυλων αγαθών, όπως τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης.

Δημόσιες δαπάνες (government expenses) είναι οι δαπάνες για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν η τοπική αυτοδιοίκηση, οι κυβερνήσεις των πολιτειών και η ομοσπονδιακή κυβέρνηση π.χ. αγορά υποβρυχίου για το ναυτικό.

Καθαρές εξαγωγές (net exports) είναι η δαπάνη για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται στην εγχώρια οικονομία και αγοράζονται από αλλοδαπούς (εξαγωγές) μείον τη δαπάνη για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται στην αλλοδαπή και αγοράζονται από τους κατοίκους της χώρας της οποίας το ΑΕΠ εξετάζεται (εισαγωγές, imports)

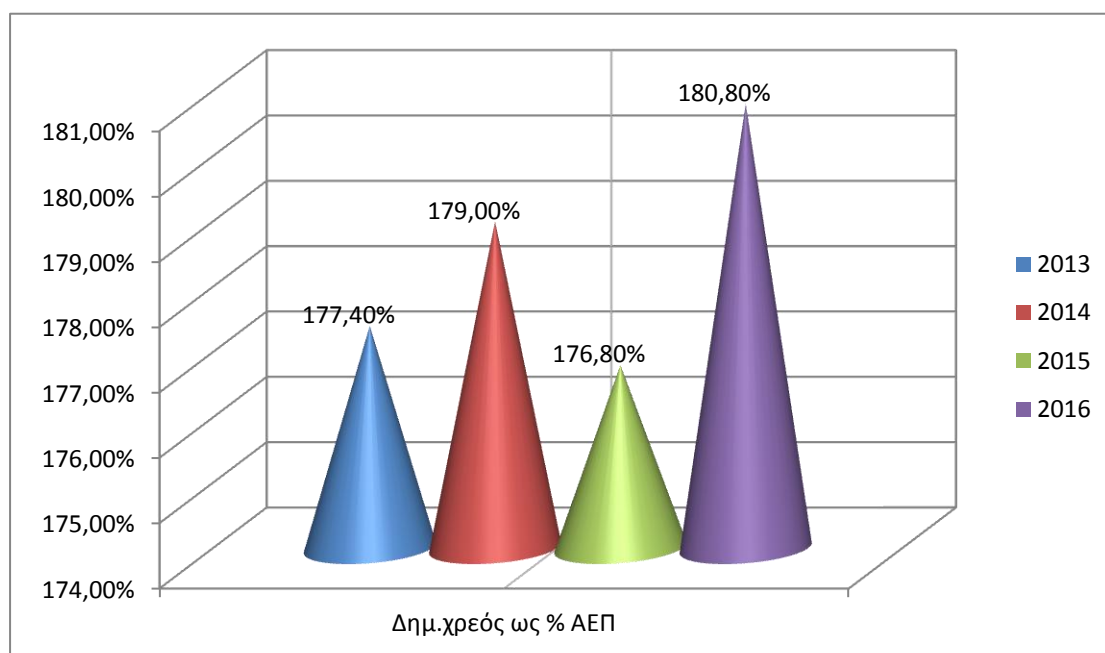
Εισαγωγές (Imports) Είναι το κόστος οποιωνδήποτε αγαθών ή υπηρεσιών όπου ως χώρα κατασκευής δεν είναι η χώρα στην οποία υπολογίζεται το Α.Ε.Π.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Ελλάδας για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.

				
ΕΛΛΑΔΑ				
	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δις €)	180,670	178,618	176,336	174,245
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δις €)	320,509	319,726	311,763	315,036

ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	177,4%	179%	176,8%	180,8%
------------------------------	--------	------	--------	--------

Γράφημα 9.1 : Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ελλάδας ως % ΑΕΠ



Κεφάλαιο Δεύτερο – Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Επιλεγμένων χωρών Εξωτερικού

1.Φορολογία Νομικών Προσώπων Βουλγαρίας¹⁷

1.1 Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Οι βουλγαρικές εταιρείες υπόκεινται σε εταιρικό φόρο στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι βουλγαρικές εταιρείες είναι εταιρείες που έχουν συσταθεί στη Βουλγαρία. Οι αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται στη Βουλγαρία για τα κέρδη τους που προέρχονται από δραστηριότητες που διεξάγονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στη χώρα και με έσοδα από βουλγαρικές πηγές.

¹⁷ <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-corporate-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/WCTG-2017/WCTG-BG.xml>

1.2. Συντελεστής Εταιρικού φόρου

Ο συντελεστής εταιρικού φόρου είναι **10%**.

1.3. Κεφαλαιακά κέρδη

Τα κεφαλαιακά κέρδη από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβανομένων των μετοχών, περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση του τρέχοντος έτους και υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με τον πρότυπο συντελεστής φορολογίας εταιριών που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο (10%). Οι κεφαλαιακές ζημιές είναι εκπεστέες για φορολογικούς σκοπούς.

Όμως τα κεφαλαιακά κέρδη που προέρχονται από την πώληση μετοχών και κρατικών ομολόγων μέσω της βουλγαρικής χρηματιστηριακής αγοράς ή των χρηματιστηρίων στις χώρες της Ε.Ε/Ε.Ο.Χ.. απαλλάσσονται από το φόρο. Καθώς επίσης δεν εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς οι ζημιές από την πώληση μετοχών μέσω αυτών των χρηματιστηρίων.

1.4. Φορολογικό έτος και προθεσμία υποβολής δηλώσεων

Το φορολογικό έτος είναι το ημερολογιακό έτος. Οι ετήσιες φορολογικές δηλώσεις πρέπει να κατατεθούν μέχρι τις 31 Μαρτίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος.

1.5. Προκαταβολές φόρου

Οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο πρέπει να καταβάλλουν προκαταβολές φόρου. Μόνο επιχειρήσεις που έχουν καθαρά έσοδα από πωλήσεις από το προηγούμενο έτος άνω των 3 εκατ. BGN (1.500.000,00€)¹⁸ πρέπει να καταβάλλουν

18

http://www.bankofgreece.gr/BoGDocuments/%CE%A0%CE%AF%CE%BD%CE%B1%CE%BA%CE%B1%CF%82_%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD_%CE%B9%CF%83%CE%BF%CF%84%CE%B9%CE%BC%CE%B9%CF%8E%CE%BD_%CE%AD%CE%BD%CE%B1%CE%BD%CF%84%CE%B9_%CF%84%CE%BF%CF%85_%CE%B5%CF%85%CF%81%CF%8E_%CE%AD%CF%84%CE%BF%CF%85%CF%82_2017.pdf

μηνιαίες προκαταβολές. Οι νεοσύστατες εταιρείες και εταιρείες με καθαρές πωλήσεις μικρότερες από 300.000 BGN (150.000,00€) για το προηγούμενο οικονομικό έτος δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν προκαταβολές. Αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να επιλέξουν τριμηνιαίες προκαταβολές. Οι εταιρείες με πωλήσεις κυμαινόμενες από 300.000 έως 3 εκατομμύρια BGN (150.000,00€-1.500.000,00€) για το προηγούμενο οικονομικό έτος υπόκεινται σε τριμηνιαίες προκαταβολές εταιρικών φόρων. Η φορολογική βάση για τις μηνιαίες προκαταβολές είναι το ένα δωδέκατο του προβλεπόμενου ετήσιου φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας για το φορολογικό έτος. Η φορολογική βάση των τριμηνιαίων προκαταβολών είναι το ένα τέταρτο του προβλεπόμενου ετήσιου φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας για το φορολογικό έτος. Ο φορολογικός συντελεστής για τον υπολογισμό των προκαταβολών είναι 10%. Με το νέο έτος, σε περίπτωση σφαλμάτων (συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών σφαλμάτων) που σχετίζονται με το προηγούμενο έτος για το οποίο υποβλήθηκε η φορολογική δήλωση, οι εταιρείες μπορούν να υποβάλουν μια εφάπαξ διορθωτική επιστροφή φόρου εισοδήματος εταιρειών μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου του έτους.

Πίνακας 3: Κλίμακα προκαταβολής φόρου, δόσεις και υπολογισμός ποσού προκαταβολής

Καθαρές πωλήσεις προηγ. Έτους(€)	Προκαταβολή φόρου (δόσεις)	Ποσό προκαταβολής
<150.000	-	-
150.000-1.500.000	3μηνιαίες δόσεις	1/4*(προβλεπόμενου ετήσιου εισοδ.)*10%
>1.500.000	Μηνιαίες δόσεις	1/12*(προβλεπόμενου ετήσιου εισοδ.)*10%

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

1.6. Μερίσματα

Επιβάλλεται φόρος παρακράτησης 5% στα μερίσματα που καταβάλλουν οι βουλγαρικές εταιρείες σε εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε χώρες εκτός ΕΕ / ΕΟΧ. Οι καταβολές κερδών των θυγατρικών στις χώρες καταγωγής τους (μητρική εταιρία) δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή.

1.7. Φορολογική ελάφρυνση

Οι βουλγαρικές εταιρείες δικαιούνται έκπτωση φόρου για ίδιους ή παρόμοιους ξένους φόρους που επιβάλλονται στο εξωτερικό. Η έκπτωση φόρου περιορίζεται στο ποσό του βουλγαρικού φόρου που θα είχε καταβληθεί στη Βουλγαρία για το εισόδημα που υπόκειται στον αλλοδαπό φόρο. Επιπλέον, ισχύει περιορισμός ανά χώρα. Οι βουλγαρικές φορολογικές συμβάσεις παρέχουν κατά κανόνα απαλλαγή από τη βουλγαρική φορολογία για έσοδα από αλλοδαπά ακίνητα και αλλοδαπά μόνιμα καταστήματα.

Επίσης η διεύθυνση διοίκησης της εταιρίας δεν είναι απαραίτητο να συμπίπτει με την έδρα της.

Το ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο επένδυσης είναι το 1€. ¹⁹

1.8. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος

1.8.1. Γενικά

Το φορολογητέο εισόδημα βασίζεται σε ετήσιους λογαριασμούς που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ή, για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, τα βουλγαρικά λογιστικά πρότυπα. Ωστόσο, το φορολογητέο εισόδημα δεν ισούται με το κέρδος που εμφανίζεται στους λογαριασμούς, διότι απαιτούνται ορισμένες προσαρμογές στα έσοδα και τα έξοδα για φορολογικούς σκοπούς όσον αφορά στοιχεία όπως η αρχή της μίσθωσης για πριμ, η αχρησιμοποίητη άδεια, η απόσβεση και η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων. Η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων λόγω απομείωσης δεν είναι εκπεστέα δαπάνη για φορολογικούς σκοπούς.

¹⁹ <https://www.cypruscompanies.gr/article/el/96/idrush-etairias-sthn-kipto-h-sthn-boulgaria>

1.8.2. Αποθέματα

Όλες οι μέθοδοι κόστους που εφαρμόζονται βάσει των ΔΠΧΑ μπορούν να χρησιμοποιηθούν για φορολογικούς σκοπούς. Για τις επιχειρήσεις παραγωγής, η ποσότητα πρώτης ύλης που υπερβαίνει τη συνήθη ποσότητα πρώτων υλών που απαιτείται για την παραγωγή μιας συγκεκριμένης μονάδας αντιμετωπίζεται ως φοροαποφυγή και υπόκειται σε φορολογική αναπροσαρμογή.

1.8.3. Φορολογικές αποσβέσεις

Η φορολογική απόσβεση των πάγιων στοιχείων ενεργητικού προσδιορίζεται με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Ο νόμος προβλέπει τα ακόλουθα ανώτατα ποσοστά φορολογικής απόσβεσης για κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

Πίνακας 4: Συντελεστές απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, εγκαταστάσεις, συσκευές επικοινωνίας, φορείς μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας και γραμμές επικοινωνίας	4
Μηχανήματα, εξοπλισμός κατασκευής και άλλος εξοπλισμός	30 ²⁰
Οχήματα μεταφοράς, εκτός από αυτοκίνητα, οδοστρώματα και διαδρόμους αεροσκαφών	10

²⁰ Το ποσοστό μπορεί να αυξηθεί έως και 50% για τα να μηχανήματα για επενδυτικούς σκοπούς

Υπολογιστές, λογισμικό και το δικαίωμα χρήσης λογισμικού και κινητά τηλέφωνα	50
Αυτοκίνητα	25
Άυλα και άλλα υλικά περιουσιακά στοιχεία που προστατεύονται νόμιμα για περιορισμένο χρονικό διάστημα	²¹
Άλλα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία	15

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

1.8.4. Μεταφορά ζημιών

Οι φορολογικές ζημιές μπορούν να μεταφερθούν για τα πέντε επόμενα έτη. Οι ζημιές δε μπορούν να μεταφερθούν στα προηγούμενα χρόνια.

1.9. Συνοπτικός πίνακας φόρων

Πίνακας 5 : Συνοπτικός πίνακας φόρων Βουλγαρίας 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	10%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	10% (i)
% φόρου υποκαταστημάτων	10%
Παρακράτηση φόρου (%)	
Μερίσματα	5% (ii), (iii)
Τόκοι	0% ή 10% (iv), (v), (vi)
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	0% ή 10% (iv), (v)

²¹ Το ποσοστό απόσβεσης καθορίζεται διαιρώντας το 100 με τον αριθμό των ετών του νόμιμου περιορισμού. Το μέγιστο ποσοστό είναι 33%.

Τέλη τεχνικής υπηρεσίας	10% (v)
Ενοικιάσεις και πληρωμές βάσει συμβάσεων μίσθωσης, συμβάσεων franchising και factoring που προέρχονται από πηγές στη Βουλγαρία	10% (v)
Μεταφορά Ζημιών (έτη)	
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	5

- (i) Τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την πώληση μετοχών και κρατικών ομολόγων μέσω της βουλγαρικής χρηματιστηριακής αγοράς ή των χρηματιστηρίων σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) απαλλάσσονται από τον φόρο.
- (ii) Ένας παραλήπτης εισοδήματος ΕΕ/ΕΟΧ από βουλγαρικά εισοδήματα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή μπορεί να απαιτήσει παρακράτηση για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση αυτού του εισοδήματος με την υποβολή ετήσιας δήλωσης εισοδήματος εταιρειών. Η απόδοση πρέπει να κατατεθεί μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος απόκτησης του εισοδήματος.
- (iii) Ο συντελεστής αυτός μπορεί να μειωθεί με φορολογικές συνθήκες για μερίσματα που διανέμονται σε οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι σε χώρες της ΕΕ / ΕΟΧ.
- (iv) Ο μηδενικός συντελεστής εφαρμόζεται στις συνδεδεμένες με την ΕΕ εταιρείες (ελάχιστη συμμετοχή 25% του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να διατηρηθεί για τουλάχιστον δύο έτη)
- (v) Ο φόρος αυτός ισχύει μόνο για τις πληρωμές σε μη κατοίκους και μπορεί να μειωθεί σύμφωνα με μια ισχύουσα φορολογική σύμβαση.
- (vi) Οι τόκοι (εκτός των δημοσίων ομολόγων) που εκτείνονται στο βουλγαρικό κράτος ή σε δήμο απαλλάσσονται από τον παρακρατούμενο φόρο. Τα έσοδα από τόκους επί ομολόγων ή άλλων χρεογράφων που εκδίδονται από εταιρείες εγκατεστημένες στο Βουλγαρία, το βουλγαρικό κράτος ή δήμους σε ρυθμιζόμενη αγορά ΕΕ / ΕΟΧ απαλλάσσονται από τον παρακρατούμενο φόρο. Οι απαλλαγές που αναφέρονται στις δύο προηγούμενες φράσεις

χορηγούνται σε όλους τους εταιρικούς επενδυτές, ανεξάρτητα από τη φορολογική κατοικία τους. Τα έσοδα από τόκους που καταβάλλονται σε εκδότες ομολόγων ή άλλα χρεόγραφα μη κατοίκων δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στη Βουλγαρία, εφόσον πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

1. Ο εκδότης των εν λόγω ομολόγων ή χρεωστικών τίτλων είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ / ΕΟΧ
2. Ο σκοπός για την έκδοση των ομολόγων ή άλλων χρεογράφων είναι ότι τα έσοδα θα χρησιμοποιηθούν για τη χορήγηση δανείου σε βουλγαρική εταιρία φορολογικού χαρακτήρα
3. Τα ομόλογα ή άλλα χρεόγραφα εκδίδονται σε οργανωμένη αγορά στη Βουλγαρία ή σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ / ΕΟΧ.

1.10 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Βουλγαρίας²²

Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου. Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην Αθήνα στις **15 Φεβρουαρίου 1991**.

NOMOS ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2255. ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α

1.11 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Βουλγαρίας²³

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Βουλγαρίας για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το


22

http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/ddos/sadf/FEK_BULGARIA.pdf

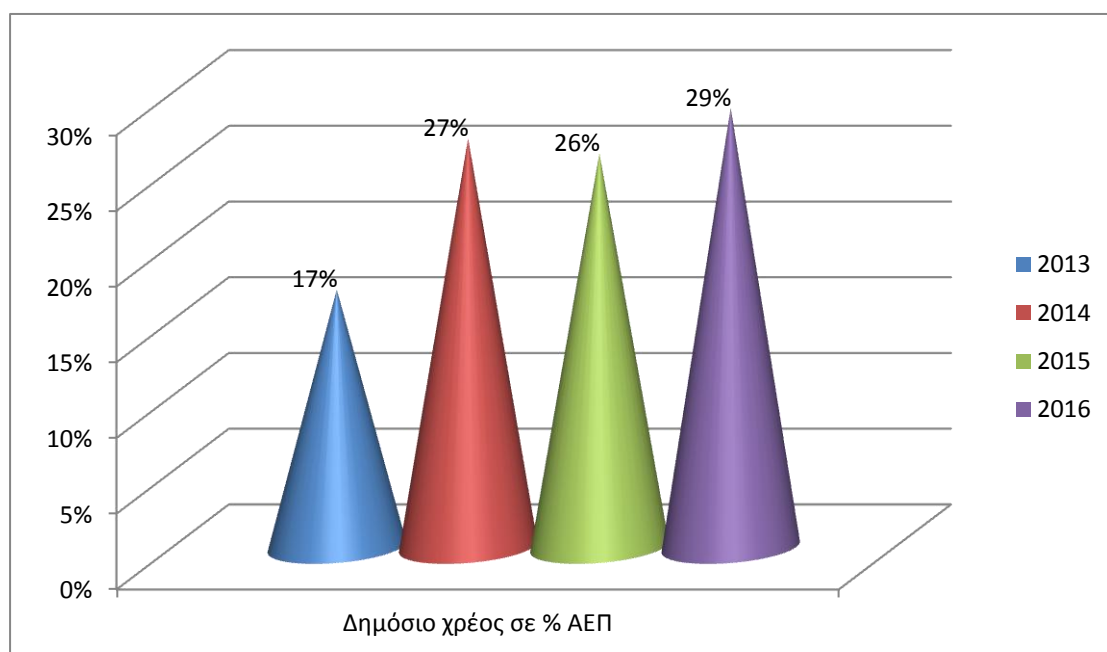
23

https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false

γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.

 ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ				
	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δις €)	109494,1	70081,5	45276,9	48169,0
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δις €)	18,614	18,922	11,772	13,969
ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	17%	27%	26%	29%

Γράφημα 1.11.1: Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Βουλγαρίας ως % ΑΕΠ



2. Φορολογία Νομικών Προσώπων Ρουμανίας

2.1. Εταιρικός Φόρος Εισοδήματος

Οι επιχειρήσεις υπόκεινται σε φόρο επί του παγκόσμιου εισοδήματός τους. Μια οικονομική οντότητα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία εάν πληροί οποιαδήποτε από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Είναι εγκαταστημένη μόνιμα στη Ρουμανία
2. Ο τόπος αποτελεσματικής διαχείρισης και ελέγχου βρίσκεται στη Ρουμανία.
3. Πρόκειται για νομική οντότητα που έχει την έδρα της στη Ρουμανία και έχει συσταθεί σύμφωνα με την ευρωπαϊκή νομοθεσία.

Για τις ενώσεις ή οι κοινοπραξίες, οι οποίες δεν θεωρούνται χωριστά νομικά πρόσωπα στη Ρουμανία, , ισχύουν διαφορετικοί φορολογικοί κανόνες ανάλογα με τα μέλη των ενώσεων ή των κοινοπραξιών (για παράδειγμα, αν τα μέλη είναι Ρουμάνοι, μη κάτοικοι, ιδιώτες ή εταιρείες).

Οι μη εγκατεστημένες εταιρείες που δεν διαθέτουν πραγματικό τόπο διοίκησης στη Ρουμανία υπόκεινται σε φόρο μόνο για το εισόδημα από την πηγή της Ρουμανίας, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιακών κερδών που προκύπτουν από συγκεκριμένες συναλλαγές.

2.2. Συντελεστής Εταιρικού φόρου

Ο κανονικός συντελεστής φόρου εισοδήματος για τις Ρουμανικές εταιρείες είναι **16%**, ανεξάρτητα από το αν οι εταιρείες έχουν ξένη συμμετοχή. Τα εισοδήματα που εισπράττονται από εταιρίες από μπαρ, νυχτερινά κέντρα διασκέδασης, ντίσκο και καζίνο, άμεσα ή σε συνεταιρισμό, υπόκεινται επίσης σε φορολογία 16%, αλλά το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5% του ακαθάριστου εισοδήματος που προκύπτει από τέτοιες δραστηριότητες.

Οι μη εγκατεστημένες εταιρείες που δεν έχουν την έδρα τους στη Ρουμανία φορολογούνται στη Ρουμανία με τον κανονικό συντελεστή 16% επί των κερδών που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους στη Ρουμανία μέσω υποκαταστημάτων, μόνιμων εγκαταστάσεων ή ορισμένων κοινοπραξιών. Μια μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρείας στη Ρουμανία μπορεί να αποτελείται από ορισμένες μορφές, μεταξύ των οποίων:

1. Γραφείο
2. Υποκατάστημα
3. Αντιπροσωπεία
4. Εργοστάσιο
5. Ορυχείο
6. Τόπος εξαγωγής για φυσικό αέριο ή πετρέλαιο
7. Ο τόπος όπου συνεχίζεται μια δραστηριότητα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ενός ρουμανικού νομικού προσώπου που υπόκειται σε διασυνοριακή αναδιοργάνωση

Οι ξένες εταιρείες φορολογούνται κανονικά στη Ρουμανία με τον κανονικό συντελεστή εταιρικού φόρου εισοδήματος επί των κερδών που προέρχονται στη Ρουμανία από ακίνητα που βρίσκονται στην Ρουμανία και την εκμετάλλευση των φυσικών πόρων, καθώς και σε ορισμένα κέρδη κεφαλαίου (αναφέρεται πιο κάτω στην παράγραφο κεφαλαιακά κέρδη).

2.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη

Τα κεφαλαιουχικά κέρδη περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα και φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή φόρου εισοδήματος εταιρειών. Τα κεφαλαιουχικά κέρδη που προέρχονται από εταιρείες μη μόνιμων κατοίκων υπόκεινται επίσης στον κανονικό φορολογικό συντελεστή 16% εάν προέρχονται από τη διάθεση των ακόλουθων:

1. Ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη Ρουμανία
2. Τίτλοι συμμετοχής (μετοχές) σε ρουμανική εταιρεία

Τα έσοδα που προέρχονται από οργανισμούς συλλογικών τοποθετήσεων μη μόνιμων κατοίκων χωρίς εταιρικό καθεστώς από τη μεταβίβαση τίτλων αξίας (τίτλοι συμμετοχής σε τίτλους σε ανοικτά κεφάλαια και άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα, όπως παράγωγα) και τίτλους συμμετοχής που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα σε ρουμανικές εταιρείες, από μη κατοίκους από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής σε ρουμανική εταιρεία σε ξένη κεφαλαιαγορά και τίτλων αξίας.

Τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση ή εκχώρηση μετοχών που κατέχονται σε νομικά πρόσωπα της Ρουμανίας ή σε νομικές οντότητες από χώρες με τις οποίες η Ρουμανία έχει συνάψει σύμβαση διπλής φορολογίας δεν περιλαμβάνονται στα

φορολογητέα εισοδήματα, εάν ο φορολογούμενος κατέχει για μια συνεχή περίοδο ενός έτους τουλάχιστον 10 % του μετοχικού κεφαλαίου της νομικής οντότητας που εξέδωσε τις μετοχές.

2.4.Νόμος περί ειδικού φόρου για ορισμένες δραστηριότητες.

Από την 1η Ιανουαρίου 2017, αντί του εταιρικού φόρου, ισχύει ειδικός φόρος για τα νομικά πρόσωπα της Ρουμανίας που ασκούν ορισμένες δραστηριότητες στους τομείς των ξενοδοχείων και των καταλυμάτων, των εστιατορίων και άλλων υπηρεσιών τροφίμων, των μπαρ και των χώρων διάθεσης ποτών. Ο συγκεκριμένος φόρος ισχύει μόνο για τα νομικά πρόσωπα της Ρουμανίας που στις 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους πραγματοποίησαν μία από τις προαναφερθείσες δραστηριότητες, σύμφωνα με το Καταστατικό τους και δεν βρίσκονται σε εκκαθάριση.

Ειδικοί τύποι καθορίζουν τον ειδικό φόρο. Εάν ο φορολογούμενος εκτελεί περισσότερες από μία από τις προαναφερόμενες δραστηριότητες (εκτός από τα ξενοδοχειακά συγκροτήματα), ο ειδικός φόρος ισούται με τον φόρο που καθορίζεται με την εφαρμογή των συγκεκριμένων τύπων σε κάθε δραστηριότητα που εκτελείται.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκομίζει εισόδημα από άλλες δραστηριότητες που δεν υπόκεινται σε αυτόν τον ειδικό φόρο, ο φορολογούμενος πρέπει να εφαρμόζει το σύστημα του φόρου εισοδήματος των εταιριών σε αυτά τα έσοδα. Οι φορολογούμενοι που εφάρμοζαν τον ειδικό φόρο για ορισμένες δραστηριότητες και τις φορολογικές ζημίες που είχαν προηγουμένως καταβληθεί έχουν το δικαίωμα να ανακτήσουν αυτές τις ζημίες κατά τη διάρκεια των επτά διαδοχικών ετών από την ημερομηνία επιστροφής τους στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών. Η περίοδος αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία προέκυψε η φορολογική ζημία.

2.5. Μικροεπιχειρήσεις

Τα Ρουμανικά νομικά πρόσωπα που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις πρέπει να καταβάλλουν φόρο μικροεπιχειρήσεων, ο οποίος υπολογίζεται με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών στα φορολογητέα έσοδα (τζίρος) με απαλλαγές για ορισμένα έσοδα:

- 3% επί του τζίρου εάν το νομικό πρόσωπο δεν έχει εργαζόμενους
- 2% επί του τζίρου εάν το νομικό πρόσωπο έχει έναν εργαζόμενο
- 1% επί του τζίρου εάν το νομικό πρόσωπο έχει δύο ή περισσότερους υπαλλήλους

Ο μειωμένος συντελεστής φόρου μικροεπιχειρήσεων 1% ισχύει και για τα νεοσυσταθέντα Ρουμανικά νομικά πρόσωπα που πληρούν όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Έχουν τουλάχιστον έναν υπάλληλο.
- Είναι εγκατεστημένοι για περίοδο μεγαλύτερη των 48 μηνών.
- Οι μέτοχοι ή οι συνεργάτες τους δεν κατέχουν τίτλους συμμετοχής σε άλλα νομικά πρόσωπα.

Σημείωση: Αυτός ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής ισχύει για τους πρώτους 24 μήνες από την ημερομηνία εγγραφής των ρουμανικών νομικών προσώπων.

Το καθεστώς των μικροεπιχειρήσεων επιχειρήσεων εφαρμόζεται σε εταιρείες που απέκτησαν εισόδημα μικρότερο από 500.000 ευρώ το προηγούμενο έτος και το εισόδημα αυτό προέρχεται από άλλες δραστηριότητες εκτός από την τραπεζική, τις ασφάλειες και την αντασφάλισεις, χρηματιστήριο (εκτός από τους μεσάζοντες), τα τυχερά παιχνίδια και τις δραστηριότητες που σχετίζονται με την εκμετάλλευση εξόρυξης πετρελαίου και φυσικού αερίου. Ισχύει επίσης εάν τα έσοδα από συμβουλευτικές υπηρεσίες και διαχείριση είναι μικρότερα από το 20% των συνολικών εσόδων (κάτω από 500.000 ευρώ).

Μια εταιρεία μπορεί να επιλέξει να μη φορολογηθεί με το καθεστώς μικροεπιχειρήσεων επιχειρήσεων και να καταστεί φορολογούμενος εισοδήματος εταιρειών εάν έχει εγγραφεί και καταβάλλει μετοχικό κεφάλαιο ύψους RON45,000 (περίπου EUR10,000).

Εάν, κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η νομική οντότητα που αξιολογείται ως μικροεπιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις για να καταστεί φορολογούμενος εισοδήματος εταιρειών (για παράδειγμα, έχει εισόδημα άνω των 500.000 ευρώ), καταβάλλει φόρο εισοδήματος εταιρειών με βάση τα έσοδα και τις δαπάνες που

καταγράφηκαν από την αρχή του τριμήνου στην οποία δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί ως μικροεπιχείρηση.

Δεν λαμβάνεται υπόψη φορολογική ζημία του φορολογούμενου κατά την περίοδο κατά την οποία εφαρμόζεται ο φόρος εισοδήματος μικροεπιχειρήσεων (δεν υπολογίζεται το φορολογικό αποτέλεσμα του φορολογούμενου).

Οι φορολογικές ζημίες που υφίστανται από νομικά πρόσωπα πριν από την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογίας μικροεπιχειρήσεων μπορούν να μεταφερθούν έως ότου το νομικό πρόσωπο πληροί τις προϋποθέσεις για να γίνει φορολογούμενος εισοδήματος εταιρειών, αλλά μόνο εντός της προβλεπόμενης από το νόμο επταετούς περιόδου.

2.6. Φορολογικά κίνητρα

2.6.1. Έξοδα χορηγίας

Ο Κώδικας Φορολογίας επιτρέπει τα έξοδα "χορηγιών" ως πίστωση έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος εταιρειών, με την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμών. Σύμφωνα με το νόμο περί χορηγίας, η "χορηγία" ορίζεται ως «η νομική πράξη» με την οποία δύο πρόσωπα συμφωνούν για τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας επί ορισμένων υλικών αγαθών ή οικονομικών μέσων, προκειμένου να υποστηρίξουν τη δραστηριότητα χωρίς επικερδή εμβέλεια. Η έκπτωση φόρου για έξοδα χορηγίας περιορίζεται στο χαμηλότερο από τα ακόλουθα:

- 0,5% του κύκλου εργασιών της εταιρείας
- 20% του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος

Τα έξοδα χορηγίας που δεν χρησιμοποιήθηκαν για τη χορήγηση πίστωσης φόρου μπορούν να μεταφερθούν για επτά συναπτά έτη.

2.6.2. Επανεπένδυση κερδών

Τα κέρδη που επενδύονται στην παραγωγή ή την απόκτηση ορισμένου τεχνολογικού εξοπλισμού, υπολογιστών και περιφερειακών συστημάτων, φορολογικών μητρώων, μηχανημάτων ελέγχου και τιμολόγησης, καθώς και λογισμικού και δικαιώματος χρήσης λογισμικού **απαλλάσσονται από τον φόρο**. Το επανεπενδυθέν κέρδος αντιπροσωπεύει το υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, που είναι η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος και των συνολικών εξόδων που

καταχωρήθηκαν στο ισοζύγιο της επιχείρησης από την 1η Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο τέθηκαν σε λειτουργία τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού. Τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διατηρούνται για τουλάχιστον το ήμισυ της ωφέλιμης οικονομικής τους ζωής, αλλά όχι περισσότερο από πέντε έτη, με ορισμένες εξαιρέσεις (για παράδειγμα περιπτώσεις κατά τις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία καταστρέφονται, χάνουν ή κλατούν). Επιπλέον, η ταχεία απόσβεση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τα αντίστοιχα στοιχεία ενεργητικού.

2.6.3. Καινοτομία και έρευνα και ανάπτυξη, καθώς και βοηθητικές δραστηριότητες.

Από την 1η Ιανουαρίου 2017, εισάγεται νέα απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών. Εφαρμόζεται για τα πρώτα δέκα χρόνια δραστηριοτήτων στους φορολογούμενους που αναλαμβάνουν αποκλειστικά την καινοτομία και την έρευνα και ανάπτυξη, καθώς και βοηθητικές δραστηριότητες.

2.6.4. Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης

Μια πρόσθετη έκπτωση που χορηγείται για δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης ισούται με το 50% των επιλέξιμων δαπανών υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

2.6.5. Βιομηχανικά πάρκα

Οι εταιρείες που διαχειρίζονται βιομηχανικά πάρκα (εταιρείες διαχείρισης) μπορούν να επωφεληθούν από τα ακόλουθα κίνητρα, τηρώντας τη νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων:

1. Απαλλαγή από τους φόρους που οφείλονται στη μετατροπή γεωργικής γης για βιομηχανικά πάρκα
2. Τα κτίρια, οι κατασκευές και οι εκτάσεις που βρίσκονται εντός βιομηχανικών πάρκων απαλλάσσονται από τον φόρο κτιρίων και τον φόρο ακίνητης περιουσίας
3. Άλλα κίνητρα, τα οποία μπορούν να χορηγηθούν από τις τοπικές αρχές

2.6.6. Εταιρείες πετρελαίου

Κίνητρα είναι διαθέσιμα στους κατόχους τίτλων για παραχωρήσεις πετρελαίου και φυσικού αερίου. Οι κάτοχοι τίτλων λαμβάνουν τις παραχωρήσεις από την κυβέρνηση έναντι της καταβολής δικαιωμάτων. Τα κίνητρα είναι τα εξής:

1. Για τα σχέδια αποκατάστασης, μια απαλλακτική απαίτηση ίση με το 10% των ετήσιων κερδών εκμετάλλευσης ανοικτής θάλασσας που παράγονται από τους κατόχους των αδειών εκμετάλλευσης πετρελαίου και φυσικού αερίου που σχετίζονται με υπεράκτιες περιοχές με νερό μεγαλύτερο από 100 μέτρα (328 πόδια).
2. Οι προβλέψεις για τον παροπλισμό του εξοπλισμού και την περιβαλλοντική αποκατάσταση αφαιρούνται μέχρι το όριο του 1%, το οποίο εφαρμόζεται στο λογιστικό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης και παραγωγής φυσικών πόρων, εκτός από το αποτέλεσμα που σχετίζεται με τις υπεράκτιες δραστηριότητες και άλλες δραστηριότητες του νομικού οντότητα.
3. Τα αποθέματα για την ανάπτυξη και τον εκσυγχρονισμό της παραγωγής πετρελαίου και φυσικού αερίου και για τη διύλιση πετρελαίου και την υποδομή αφαιρούνται. Αυτά συμπεριλαμβάνονται στα φορολογητέα έσοδα από την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων και τη διαγραφή τους, αντιστοίχως, κατά την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται οι δαπάνες που χρηματοδοτούνται από αυτά τα αποθεματικά.

2.6.7. Ζώνες ελευθέρων συναλλαγών

Τα ακόλουθα φορολογικά οφέλη είναι διαθέσιμα σε εταιρείες που ασκούν δραστηριότητες σε ζώνες ελεύθερου εμπορίου:

1. Η απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόζεται στις παραδόσεις μη κοινοτικών εμπορευμάτων που πρόκειται να τεθούν σε ζώνη ελευθέρων συναλλαγών και στις παραδόσεις των αντίστοιχων αγαθών που πραγματοποιούνται σε ζώνη ελευθέρων συναλλαγών.
2. Τα μη κοινοτικά εμπορεύματα που εισάγονται σε ζώνες ελεύθερου εμπορίου για σκοπούς αποθήκευσης δεν υπόκεινται σε δασμούς.
3. Οι κρατικές ενισχύσεις είναι διαθέσιμες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε ζώνες ελεύθερου εμπορίου.

2.6.8. Φόροι Ιδιοκτησίας

Τα τοπικά συμβούλια μπορούν να χορηγούν απαλλαγές από φόρους κτιρίων και αγροτεμαχίων σε νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τους κανονισμούς περί κρατικών ενισχύσεων.

2.7.Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων Ρουμανίας

Γενικά, το φορολογικό έτος είναι το ημερολογιακό έτος. Ωστόσο, ορισμένες εταιρείες μπορούν να επιλέξουν ένα φορολογικό έτος διαφορετικό από το ημερολογιακό έτος.

Σύμφωνα με τον νόμο περί φόρου εισοδήματος εταιρειών, οι πληρωτές του φόρου εισοδήματος (π.χ. εταιρείες, υποκαταστήματα και μόνιμες εγκαταστάσεις) πρέπει να υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις και να καταβάλλουν τριμηνιαία φόρο εισοδήματος (υπολογιζόμενο με βάση τους πραγματικούς αριθμούς) μέχρι την 25η ημέρα του πρώτου μήνα που ακολουθεί πρώτο, δεύτερο και τρίτο τρίμηνο.

Ως εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, οι πληρωτές που πραγματοποιούνται από τις τράπεζες είναι προκαταβολές που βασίζονται στον φόρο εισοδήματος εταιρειών για το προηγούμενο έτος, προσαρμοσμένο κατά τον πληθωρισμό. Οι πληρωτές αυτές πρέπει να γίνονται τριμηνιαία μέχρι την 25η ημέρα του πρώτου μήνα μετά το πρώτο, δεύτερο και τρίτο τρίμηνο, καθώς και στις 25 Δεκεμβρίου του αντίστοιχου έτους. Ο κανόνας αυτός δεν ισχύει για τις νεοσυσταθείσες τράπεζες και τις τράπεζες που κατέγραψαν φορολογική ζημιά κατά το προηγούμενο έτος. Αυτές οι τράπεζες εφαρμόζουν το συντελεστή 16% στο λογιστικό κέρδος του τρέχοντος τριμήνου.

Όλες οι άλλες εταιρείες μπορούν να επιλέξουν την υποβολή εκθέσεων και την καταβολή του ετήσιου φόρου εισοδήματος εταιρειών μέσω προκαταβολών που καταβάλλονται σε τριμηνιαία βάση.

Η ετήσια επιστροφή φόρου εισοδήματος εταιρειών πρέπει να κατατεθεί και κάθε υπόλοιπο του ετήσιου φόρου εισοδήματος εταιρειών πρέπει να καταβληθεί μέχρι τις 25 Μαρτίου του επόμενου έτους. Για τους φορολογούμενους που χρησιμοποιούν μη ημερολογιακό φορολογικό έτος, πρέπει να κατατίθεται η ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος εταιρειών και κάθε υπόλοιπο του ετήσιου φόρου εισοδήματος εταιρειών πρέπει να καταβάλλεται μέχρι την 25η ημέρα του τρίτου μήνα που ακολουθεί το τέλος του φορολογικού έτους. Ορισμένοι φορολογούμενοι, όπως οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί ή οι φορολογούμενοι που αντλούν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων τους από τα σιτηρά και τα τεχνικά εργοστάσια, πρέπει να υποβάλουν την ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος εταιρειών και να πληρώσουν τον σχετικό φόρο μέχρι τις 25 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους.

Οι εταιρείες που παύουν να υφίστανται πρέπει να υποβάλουν τελική φορολογική δήλωση και να καταβάλουν τον φόρο εισοδήματος εταιρειών βάσει ειδικών κανόνων.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβάλλονται εντός καθορισμένων χρονικών περιόδων μετά το τέλος του έτους. Ακολουθούν οι χρονικές περίοδοι:

- Εταιρείες (γενικά), εθνικές εταιρείες και ιδρύματα έρευνας και ανάπτυξης: 150 ημέρες
- Ορισμένα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα, ιδιώτες και φορείς: 120 ημέρες
- Εταιρείες που δεν ασκούν καμία δραστηριότητα μετά τη σύστασή τους: 60 ημέρες

Η αποτυχία μιας εταιρείας να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις εντός της προθεσμίας μπορεί να οδηγήσει σε πρόστιμο που κυμαίνεται συνήθως από RON500 έως RON5,000. Οι εταιρείες ευθύνονται για την καταβολή των προστίμων για καθυστερημένη υποβολή δηλώσεων, ακόμη και αν καταβάλλουν τον οφειλόμενο φόρο. Για την καθυστερημένη πληρωμή των φορολογικών υποχρεώσεων, οφείλονται οι ακόλουθοι τόκοι υπερημερίας και καθυστερημένης πληρωμής (εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά):

- Τόκοι υπερημερίας, υπολογιζόμενοι σε 0,02% ανά ημέρα καθυστέρησης
- Ποινές καθυστέρησης πληρωμής, υπολογιζόμενες στο 0,01% ανά ημέρα καθυστέρησης
- Ποινές καθυστερημένης πληρωμής για τοπικές φορολογικές υποχρεώσεις, υπολογιζόμενες σε 1% ανά μήνα ή σε μέρος μηνός καθυστέρησης
- Κυρώσεις για ανακριβείς ή ανακριβώς αναφερόμενες υποχρεώσεις, υπολογιζόμενες στο 0,08% ανά ημέρα καθυστέρησης.

2.8. Μερίσματα

Τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ρουμανικές εταιρείες σε εταιρείες μόνιμους κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 5%. Ο συντελεστής 5% ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2016. Ο φόρος 5% θεωρείται τελικός φόρος και, κατά συνέπεια, τα μερίσματα δεν περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου. Ωστόσο, ως αποτέλεσμα της προσχώρησης της Ρουμανίας στην ΕΕ, δεν επιβάλλεται φόρος στα μερίσματα που καταβάλλει μια μόνιμη ρουμανική εταιρεία σε εταιρείες μόνιμους κατοίκους που κατείχαν τουλάχιστον το 10% των μετοχών του

πληρωτή για αδιάλειπτη περίοδο τουλάχιστον ενός έτους που έληξε κατά την ημερομηνία καταβολής του μερίσματος.

Τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ρουμανικές εταιρείες και τα νομικά πρόσωπα που έχουν την κανονική τους έδρα στη Ρουμανία (δηλαδή νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο ρουμανικό εμπορικό μητρώο και έχουν συσταθεί σύμφωνα με το ευρωπαϊκό δίκαιο) σε ημεδαπούς και αλλοδαπές εταιρείες και ιδιώτες υπόκεινται γενικά σε παρακράτηση 5% φόρο. Ωστόσο, τα μερίσματα που καταβάλλει μια ρουμανική νομική οντότητα σε νομική οντότητα που είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ ή σε μόνιμη εγκατάσταση οντότητας που κατοικεί σε κράτος μέλος της ΕΕ δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή εάν πληρούνται ορισμένοι όροι σχετικά με τη νομική οντότητα που λαμβάνει τα μερίσματα και στον ρουμανικό πληρωτή πληρωμών πληρούνται. Αυτές οι συνθήκες περιγράφονται παρακάτω.

Οι ακόλουθες προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται όσον αφορά τη νομική οντότητα που λαμβάνει τα μερίσματα:

1. Το νομικό πρόσωπο ή η μόνιμη εγκατάσταση που λαμβάνει τα μερίσματα πρέπει να έχει ιδρυθεί σε νομικές μορφές που προβλέπονται από τη νομοθεσία και πρέπει να είναι κάτοικοι του αντίστοιχου κράτους μέλους της ΕΕ και, σύμφωνα με τις συμβάσεις περί διπλής φορολογίας που συνάπτονται με τρίτες χώρες, να μην είναι κάτοικοι εκτός της ΕΕ από φορολογική άποψη.
2. Το νομικό πρόσωπο ή η μόνιμη εγκατάσταση που λαμβάνει τα μερίσματα οφείλει να καταβάλλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή άλλο παρόμοιο φόρο σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του κράτους κατοικίας του χωρίς τη δυνατότητα απαλλαγής ή επιλογής της φορολογικής μεταχείρισης.
3. Ο δικαιούχος των μερισμάτων πρέπει να κατέχει τουλάχιστον το 10% των τίτλων συμμετοχής στη ρουμανική νομική οντότητα για αδιάλειπτη περίοδο τουλάχιστον ενός έτους που λήγει την ημερομηνία καταβολής των μερισμάτων.

Η Ρουμανική οντότητα που καταβάλλει τα μερίσματα πρέπει να πληροί τους ακόλουθους όρους:

1. Πρέπει να είναι μια ανώνυμη εταιρία, εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμη εταιρείας ή ετερόρρυθμη εταιρίας .
2. Πρέπει να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών χωρίς τη δυνατότητα απαλλαγής ή επιλογής της φορολογικής μεταχείρισης.

Τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ρουμανικές νομικές οντότητες στα συνταξιοδοτικά ταμεία, όπως ορίζονται από τη νομοθεσία του αντίστοιχου κράτους μέλους της ΕΕ, απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στη Ρουμανία εάν υπάρχει νομικό μέσο ανταλλαγής πληροφοριών.

Η προθεσμία για την καταβολή του παρακρατούμενου μερίσματος είναι η 25η ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα καταβολής των μερισμάτων. Ωστόσο, αν τα μερίσματα διανέμονται αλλά δεν καταβάλλονται στους μετόχους μέχρι το τέλος του έτους κατά το οποίο εγκρίνονται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ο φόρος οφείλεται στις 25 Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

2.9.Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

2.9.1.Γενικά

Όλα τα έσοδα που καταχωρούνται ως έσοδα περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα. Ωστόσο, τα ακόλουθα στοιχεία, μεταξύ άλλων, δεν περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα:

1. Μερίσματα που ελήφθησαν από Ρουμανική εταιρεία από άλλη ρουμανική εταιρεία
2. Μερίσματα που λαμβάνονται από Ρουμανική εταιρεία από αλλοδαπή νομική οντότητα που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών ή παρόμοιο φόρο εγκατεστημένο σε κράτος με το οποίο η Ρουμανία συνήψε σύμβαση διπλής φορολογίας, μερίσματα που εισπράττονται από θυγατρική εγκατεστημένη στην ΕΕ και μερίσματα εισπραχθέντα από μόνιμη εγκατάσταση της Ρουμανίας εταιρεία της ΕΕ, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις
3. Η αξία των νέων μετοχών ή η αύξηση της αξίας των υφιστάμενων μετοχών που κατέχονται σε άλλες εταιρείες, που προκύπτουν από την ενσωμάτωση αποθεματικών, ασφαλιστρών, κερδών και παρόμοιων στοιχείων
4. Έσοδα από την αντιστροφή, την ανάκτηση και την αναπλήρωση εξόδων και προβλέψεων που προηγουμένως θεωρούνταν μη εκπιπτόμενες

5. Έσοδα που προέρχονται από την εκκαθάριση άλλων ρουμανικών νομικών οντοτήτων ή ξένων νομικών οντοτήτων εγκατεστημένων σε χώρες με τις οποίες η Ρουμανία έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις
6. Έσοδα από την επανεκτίμηση παγίων, γηπέδων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αντισταθμίζουν τις προηγούμενες μειώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με τα ίδια περιουσιακά στοιχεία
7. Έσοδα που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση σε χώρα με την οποία η Ρουμανία έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που προβλέπει τη μέθοδο απαλλαγής για την κατάργηση της διπλής φορολογίας

Το πρώτο και το τέταρτο στοιχείο ισχύουν αν ο φορολογούμενος κατέχει για αδιάλειπτη περίοδο ενός έτους τουλάχιστον το 10% του μετοχικού κεφαλαίου της νομικής οντότητας που διανέμει τα μερίσματα ή της νομικής οντότητας που υπόκειται σε εκκαθάριση. Ο όρος αυτός δεν ισχύει για τα μερίσματα που λαμβάνει μια ρουμανική εταιρεία από άλλη ρουμανική εταιρεία.

Γενικά, τα έξοδα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς εάν προκύπτουν για σκοπούς άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ωστόσο, τα ακόλουθα στοιχεία είναι εκπεστέα εντός συγκεκριμένων ορίων:

1. Πρωτόκολλα και έξοδα ψυχαγωγίας (για παράδειγμα, δώρα σε πελάτες και επαγγελματικά γεύματα), μέχρι 2% του ποσού των λογιστικών κερδών, φόρου εισοδήματος εταιρειών και έξοδα πρωτοκόλλου και ψυχαγωγίας
2. Δαπάνες προσωπικού (κοινωνικές δαπάνες), μέχρι 5% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας
3. Συνεισφορές στο νόμιμο αποθεματικό, συνήθως μέχρι 5% του λογιστικού κέρδους προ φόρων, έως ότου το αποθεματικό κεφάλαιο φθάσει το 20% του μετοχικού κεφαλαίου
4. Τα έξοδα σχετικά με τη συρρίκνωση των αγαθών και τα αναλώσιμα αγαθά (εμπορεύματα για τα οποία μια εταιρεία ενδέχεται να υποστεί ζημίες για διάφορους λόγους, όπως από τη ζημία που υπέστη κατά τη μεταφορά των αγαθών), τα οποία εκπίπτουν εντός των ορίων που καθορίζονται από κυβερνητική απόφαση
5. Προβλέψεις (βλέπε ενότητα 2.9.3.)

6. Τα έξοδα τόκων και οι συναλλαγματικές ζημιές που σχετίζονται με δάνεια, αν δεν ξεπεραστεί ο δείκτης χρέους προς ίδια κεφάλαια
7. Έξοδα απόσβεσης (βλέπε ενότητα 2.9.4.)

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς:

1. Δαπάνες υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων διαχείρισης, συνδρομής και παροχής συμβουλών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπο που βρίσκεται σε κράτος με το οποίο η Ρουμανία δεν διαθέτει νομικό μέσο ανταλλαγής πληροφοριών και εάν οι συναλλαγές αυτές θεωρούνται τεχνητές.
2. Έξοδα που σχετίζονται με την ασφάλιση, εκτός της ασφάλισης που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην εταιρεία και τους κινδύνους που σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας.
3. Τόκοι από δάνεια που δεν προέρχονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, στο βαθμό που οι τόκοι υπερβαίνουν τα ακόλουθα όρια:
 - I. Για τα δάνεια που εκφράζονται σε lei (RON), το επιτόκιο της νομισματικής πολιτικής της Εθνικής Τράπεζας της Ρουμανίας (NBR) που δημοσίευσε η NBR για τον τελευταίο μήνα του τριμήνου
 - II. Για τα δάνεια που εκφράζονται σε ξένα νομίσματα, το ετήσιο επιτόκιο 4%
4. Κυρώσεις και πρόστιμα που καταβάλλονται στις ρουμανικές ή αλλοδαπές αρχές.
5. Ζημιές από τη μείωση της αξίας των αποθεμάτων που δεν μπορούν να ανακτηθούν και των ανασφάλιστων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και από τον σχετικό ΦΠΑ. Εντούτοις, οι ζημιές αυτές είναι εκπεστές υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως είναι οι ζημιές που αφορούν αγαθά που υπερέβησαν τη διάρκεια ισχύος τους ή πέρασαν την ημερομηνία λήξης τους σύμφωνα με τον νόμο ή ποιοτικά υποβαθμισμένες, εφόσον η καταστροφή τους μπορεί να αποδειχθεί αναλόγως.
6. Ο φόρος εισοδήματος της Ρουμανίας και του εξωτερικού (ωστόσο, επιτρέπεται η πίστωση φόρου για τους φόρους που καταβάλλονται σε άλλες χώρες βάσει των διατάξεων μιας συνθήκης για τη διπλή φορολογία μεταξύ Ρουμανίας και ξένου κράτους).

7. Έξοδα που πραγματοποιούνται προς όφελος μετόχων ή συγγενών εταιρειών, πλην των πληρωμών για αγαθά και υπηρεσίες με αγοραία αξία.
8. Έξοδα που σχετίζονται με μη φορολογητέο εισόδημα

Η δυνατότητα έκπτωσης των εξόδων αυτοκινήτων που δεν εμπίπτουν στα πλήρη κριτήρια έκπτωσης που προβλέπει ο ρουμανικός φορολογικός νόμος περιορίζεται σε 50% για ορισμένα αυτοκίνητα που δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για επιχειρηματικούς σκοπούς (η λεγόμενη αναμόρφωση που εφαρμόζουμε στην Ελλάδα).

Τα έξοδα χορηγίας είναι επίσης αδιάθετα, αλλά μπορούν να απαιτηθούν ως πίστωση έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος εταιρειών, με την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμών.

2.9.2. Αποθέματα

Σύμφωνα με τη ρουμανική νομοθεσία, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων αποτιμώνται στο κόστος αγοράς, ενώ τα αποθέματα των τελικών προϊόντων και των υπό εξέλιξη αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής. Κατά τη διαγραφή των αποθεμάτων, η αποτίμηση υπολογίζεται χρησιμοποιώντας τις μεθόδους πρώτης εισόδου, πρώτης εξαγωγής (FIFO), σταθμισμένου μέσου όρου ή τελευταίας εισόδου (LIFO).

2.9.3. Προβλέψεις

Σύμφωνα με το ρουμανικό δίκαιο, οι ακόλουθες διατάξεις εκπίπτουν για τους φόρους εισοδήματος εταιρειών:

1. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις
2. Διατάξεις για εγγυήσεις απόδοσης που παρέχονται στους πελάτες
3. Υποχρεωτικές προβλέψεις πιστωτικού κινδύνου, εφόσον δημιουργούνται από τράπεζες, πιστωτικά ιδρύματα ή μη τραπεζικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης)
4. Ειδικές διατάξεις για τους κατόχους των παραχωρήσεων πετρελαίου και φυσικού αερίου

2.9.4. Αποσβέσεις

Οι επιτρεπόμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

1. **Κτίρια**: αποσβέσεις σε σταθερή βάση
2. **Εξοπλισμός**: γραμμική, φθίνουσα ή επιταχυνόμενη απόσβεση
3. **Άλλα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία**: γραμμικής ή φθίνουσας απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια. Η γη δεν μπορεί να αποσβεστεί.

Με τη μέθοδο της επιταχυνόμενης απόσβεσης τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με μέγιστο συντελεστή 50% κατά το πρώτο έτος χρήσης και το υπόλοιπο της αξίας αφαιρείται χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Τα περιουσιακά στοιχεία που χρηματοδοτούνται από επανεπενδυθέντα κέρδη δεν μπορούν να αποσβένονται με τη μέθοδο της ταχύτερης απόσβεσης.

Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες, η τεχνογνωσία, τα σήματα κατασκευαστών, τα εμπορικά σήματα και τα σήματα υπηρεσιών, καθώς και άλλα παρόμοια δικαιώματα βιομηχανικής και εμπορικής ιδιοκτησίας, αποσβένονται κατά τη διάρκεια της συμβατικής περιόδου ή κατά την περίοδο κατά την οποία ο αγοραστής προτίθεται να χρησιμοποιήσει τα δικαιώματα.

Τα έξοδα για την παραγωγή ή την αγορά προγραμμάτων λογισμικού εκπίπτουν σε σταθερή ή φθίνουσα βάση για τρία χρόνια. Οι φθίνουσες και επιταχυνόμενες μέθοδοι απόσβεσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν για διπλώματα ευρεσιτεχνίας.

Η υπεραξία, καθώς και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απροσδιόριστη λειτουργική ζωή σύμφωνα με τους λογιστικούς κανονισμούς, δεν μπορούν να αποσβένονται για φορολογικούς σκοπούς.

Η δυνατότητα έκπτωσης της φορολογικής απόσβεσης ορισμένων οχημάτων περιορίζεται σε 1.500 RON (320,00€) ανά μήνα ανά όχημα.

Για σκοπούς φορολογικής απόσβεσης, οι ωφέλιμες ζωές καθορίζονται από το νόμο. Οι ακόλουθες είναι οι ωφέλιμες ζωές που ισχύουν γενικά για μεγάλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

Πίνακας 6: Ωφέλιμη ζωή ανά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων (σε χρόνια)

Περιουσιακό στοιχείο	Χρόνια
Κτίρια και κατασκευές (π.χ.δρόμοι και περιφράξεις)	8 – 60 χρόνια
Μηχανήματα και εξοπλισμός	2 – 24 χρόνια
Έπιπλα και εξαρτήματα	2 – 15 χρόνια
Μηχανοκίνητα οχήματα	3 – 9 χρόνια

Πηγή: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-corporate-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ecImages/taxguides/WCTG-2017/WCTG-RO.xml>

2.9.5.Μεταφορά ζημιών

Οι ετήσιες φορολογικές ζημίες μπορούν να μεταφερθούν για επτά έτη και δεν προσαρμόζονται για τον πληθωρισμό. Οι ζημίες οντοτήτων που παύουν να υφίστανται ως αποτέλεσμα της απόσχισης ή της συγχώνευσης εισπράττονται από τους φορολογούμενους που αναλαμβάνουν την κληρονομιά της απορροφώμενης ή εξαναγκασμένης εταιρείας, αναλογικά με την αξία των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάστηκαν στην ωφέλιμη νομική οντότητα. Οι ίδιοι κανόνες ισχύουν για οντότητες που δεν παύουν να υπάρχουν.

Οι ζημίες δεν μπορούν να μεταφερθούν σε προηγούμενα φορολογικά έτη.

2.10. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ρουμανικού Κώδικα Φορολογίας, για τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, οι φορολογικές αρχές μπορούν να προσαρμόζουν το ποσό των εσόδων ή εξόδων ενός από τα δύο μέρη για να αντικατοπτρίζουν την αγοραία αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχονται στη συναλλαγή. Η επαναξιολόγηση αυτή επηρεάζει μόνο τη φορολογική θέση της ρουμανικής οντότητας. Δεν επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

Ο νόμος υποδεικνύει ότι κατά την εφαρμογή των εγχώριων μέτρων τιμολόγησης μεταβίβασης, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές πρέπει επίσης να λάβουν υπόψη τις

κατευθυντήριες γραμμές για την τιμολόγηση των μεταφορών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).

Κατόπιν αιτήματος, οι ρουμάνικοι φορείς που πραγματοποιούν συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη μη εγκατεστημένων εταιρειών πρέπει να θέτουν στη διάθεση των φορολογικών αρχών φάκελο που περιέχει συγκεκριμένες τεκμηριωμένες τιμές μεταβίβασης.

2.11 Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Ρουμανίας Ελλάδας

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τα ισχύοντα ποσοστά παρακράτησης βάσει διμερών φορολογικών συμβάσεων Ρουμανίας και Ελλάδας.

Χώρα	Μερίσματα (%)	Τόκοι (%)	Δικαιώματα (%)
Ελλάδα	25 ²⁴ /45	10	5 ²⁵ /7

2.12 Συνοπτικός πίνακας Φόρων

Πίνακας 7 : Συνοπτικός πίνακας φόρων Ρουμανίας 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	16% (i)
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	16% (i)
% φόρου υποκαταστημάτων	16% (i)
Παρακράτηση φόρου (%)	
Μερίσματα	5% (ii)
Τόκοι	16% (iii), (iv), (v)
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	16%
Επιτροπές	16%

²⁴ Ο χαμηλότερος συντελεστής εφαρμόζεται στα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρείες εγκατεστημένες στη Ρουμανία.

²⁵ Ο χαμηλότερος συντελεστής ισχύει για τα πολιτιστικά δικαιώματα.

Τυχερά παιχνίδια	1%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)	
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	7

- (i) Βλέπε παραγράφους 2.1 και 2.2.
- (ii) Ο συντελεστής αυτός ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2016. Ο φόρος αυτός μπορεί να μειωθεί στο μηδέν για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε νομική οντότητα που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή σε μόνιμη εγκατάσταση οντότητας που κατοικεί σε κράτος μέλος της ΕΕ εάν πληρούνται ορισμένοι όροι σχετικά με τον δικαιούχο του μερίσματος και με αυτόν που πληρώνει το μερίσμα. Οι όροι αυτοί περιγράφονται στην παράγραφο 2.7. πιο πάνω. Τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ρουμανικές νομικές οντότητες σε συνταξιοδοτικά ταμεία που κατοικούν σε κράτος μέλος της ΕΕ, όπως ορίζεται από τη νομοθεσία αυτού του κράτους, απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στη Ρουμανία.
- (iii) Αυτός ο παρακρατούμενος φόρος εφαρμόζεται μόνο εάν το εισόδημα δεν οφείλεται σε μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία.
- (iv) Οι ακόλουθοι τύποι ενδιαφέροντος που προέρχονται από μη κατοίκους δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου:
1. Τόκοι από κρατικά χρεόγραφα σε εθνικό και ξένο νόμισμα
 2. Τόκοι που σχετίζονται με μέσα που εκδίδει η Εθνική Τράπεζα της Ρουμανίας για τη διενέργεια νομισματικής πολιτικής
 3. Τόκοι που καταβάλλονται από ρουμανικά νομικά πρόσωπα σε συνταξιοδοτικά ταμεία που κατοικούν σε κράτος μέλος της ΕΕ, όπως ορίζεται από τη νομοθεσία αυτού του κράτους.
- (v) Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου είναι 0% για τους τόκους και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης εάν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων βασικών προϋποθέσεων:
1. Ο πραγματικός δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι νομικό πρόσωπο που κατοικεί σε κράτος μέλος της ΕΕ ή μόνιμη εγκατάσταση μιας οντότητας που κατοικεί σε αυτό το κράτος.

2. Ο πραγματικός δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως κατέχει τουλάχιστον το 25% της αξίας ή του αριθμού των τίτλων συμμετοχής στη ρουμανική οντότητα για αδιάλειπτη περίοδο τουλάχιστον δύο ετών που λήγει την ημερομηνία καταβολής των τόκων ή των δικαιωμάτων.

2.13 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ρουμανίας²⁶

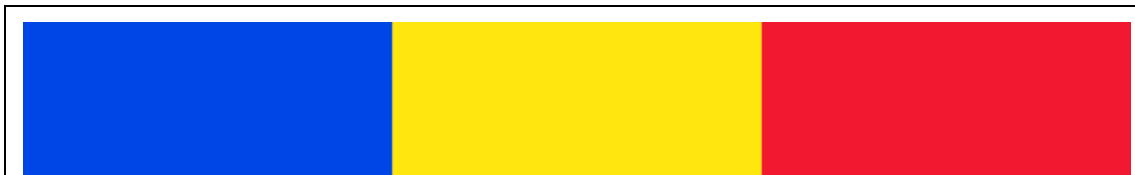
Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συνημμένου Πρωτοκόλλου.

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2279. (ΦΕΚ 9 /26-1-95/ τ.Α').

Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην Αθήνα στις **17 Σεπτεμβρίου 1991**.

2.14. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ρουμανίας²⁷

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Ρουμανίας για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.



26

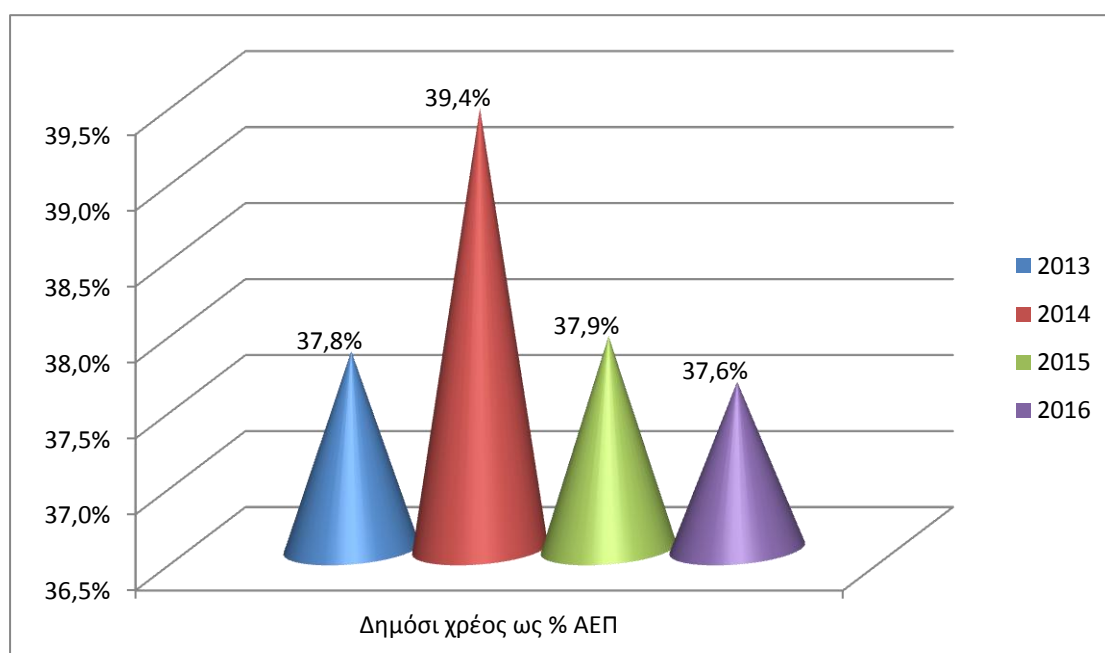
http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/ddos/sadf/FEK_ROUMANIA.pdf

27

https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false

ΡΟΥΜΑΝΙΑ				
	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δισ €)	142468,3	148989,8	157540,9	167755,3
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δισ €)	53,853	58,702	59,708	63,076
ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	37,8%	39,4%	37,9%	37,6%

2.14.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ρουμανίας ως % ΑΕΠ



3.Φορολογία Νομικών Προσώπων Κύπρου

3.1. Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Γενικά: Όταν αναφερόμαστε στον όρο κάτοικος Κύπρου και πιο συγκεκριμένα σε περίπτωση εταιρίας εννοούμε την εταιρία της οποίας ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκούνται την Κύπρο.

Οι εταιρείες που είναι κάτοικοι Κύπρου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Μια εταιρεία θεωρείται πως έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο αν ο έλεγχος και η διοίκησή της βρίσκονται στην Κύπρο. Οι εταιρίες που είναι μη κάτοικοι Κύπρου φορολογούνται μόνο από έσοδα που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο και από έσοδα από ακίνητα που βρίσκονται στην Κύπρο.

3.2.Συντελεστής εταιρικού φόρου

Ο κανονικός συντελεστής φόρου εταιρειών είναι **12,5%**.

3.3.Κεφαλαιουχικά κέρδη

Ο φόρος επιβάλλεται με συντελεστή 20% πάνω σε κέρδη από διάθεση (όταν η διάθεση δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος) ακίνητης ιδιοκτησίας που βρίσκεται στην Κύπρο συμπεριλαμβανομένων και κερδών από διάθεση μετοχών εταιρειών οι οποίες έχουν τέτοια ιδιοκτησία. Επίσης από τις 17 Δεκεμβρίου 2015 ο Φόρος Κεφαλαιουχικών Κερδών επιβάλλεται σε κέρδη από τη διάθεση μετοχών εταιρειών που κατέχουν έμμεσα ακίνητη ιδιοκτησία στη Κύπρο και τουλάχιστον το 50% της αγοραίας αξίας των μετοχών αυτών προέρχεται από την αγοραία αξία της ακίνητης περιουσίας. Μετοχές εισηγμένες σε οποιοδήποτε αναγνωρισμένο Χρηματιστήριο Αξιών εξαιρούνται από τις πιο πάνω πρόνοιες.

Το κέρδος από τη διάθεση ακίνητης περιουσίας που αποτελείται από γη ή γήπεδα και κτίρια απαλλάσσεται από το φόρο κεφαλαιουχικών κερδών εάν το ακίνητο αποκτηθεί μεταξύ 16 Ιουλίου 2015 και 31 Δεκεμβρίου 2016 και εάν αποκτηθεί από ανεξάρτητο τρίτο και δεν αποκτήθηκε μέσω ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων ή μέσω δωρεάς.

3.4.Μερίσματα

Τα μερίσματα που καταβάλλονται δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Μια πρόσθετη εισφορά 17% για το Ταμείο Άμυνας παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμους κατοίκους της Κύπρου. Αυτός είναι ένας τελικός φόρος.

Εάν μια εταιρεία δεν διανείμει ως μερίσματα τουλάχιστον το 70% των λογιστικών κερδών μετά φόρων εντός δύο ετών από το τέλος του αντίστοιχου έτους εισοδήματος,

επιβάλλεται 17% έκτακτη εισφορά στο Ταμείο Άμυνας σε θεωρούμενη διανομή 70% τα κέρδη. Για τους σκοπούς προσδιορισμού του ύψους του κέρδους που υπόκειται σε θεωρημένη διανομή, οι κεφαλαιουχικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων (εξαιρουμένων των ιδιωτικών αυτοκινήτων) και κτιρίων κατά την περίοδο από το 2012 έως το 2014 αφαιρούνται από τα κέρδη μετά φόρων. Εάν μια εταιρεία διανέμει ποσοστό μεγαλύτερο του 0% αλλά λιγότερο από το 70% των κερδών της, το ποσό της υποτιθέμενης διανομής που υπόκειται σε φόρο μειώνεται κατά το ποσό της πραγματικής διανομής.

Η θεωρούμενη διανομή δεν εφαρμόζεται στα κέρδη που άμεσα ή έμμεσα αποδίδονται σε μετόχους που δεν είναι κάτοικοι Κύπρου.

Σημείωση: Ένας κάτοικος Κύπρου που δεν έχει την κατοικία του στην Κύπρο δεν υπόκειται ουσιαστικά στην Ειδική Συνεισφορά στο Ταμείο Άμυνας στην Κύπρο για τόκους, ενοίκια ή μερίσματα ανεξάρτητα από το αν το εισόδημα αυτό προέρχεται από πηγές εντός της Κύπρου και ανεξάρτητα από το αν το εισόδημα αυτό διανέμεται σε τραπεζικό λογαριασμό οικονομικά χρησιμοποιούμενο στην Κύπρο. Αυτός ο κανόνας ισχύει από τις 16 Ιουλίου 2016.

Σημαντική βοήθεια ως προς τη διερεύνηση του καθεστώτος για τη μερισματική πολιτική της χώρας παρέχει το έγγραφο ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016 Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας- Κύπρου της Γ.Γ.Δ.Ε. Σύμφωνα με αυτό και σε σχέση με την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. 573/1968, Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α') ισχύουν μεταξύ άλλων τα εξής:

1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Κύπρου σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα (παρ. 1, άρθρου 9). Εντούτοις, αυτά τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, αλλά ο φορολογικός συντελεστής που θα επιβληθεί με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων.
2. Οι προαναφερόμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος Ελλάδας, διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση με την οποία ο κάτοχος των μετοχών, δυνάμει των

οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται στενά. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 6 σχετικά με κέρδη επιχειρήσεων (παρ. 4).

3. Η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το Άρθρο 21 της υπό εξέταση Σύμβασης. Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του Ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού. Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μέρισμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της.
4. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μέρισμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μέρισμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερό αυτό συντελεστή. Σημειώνεται επίσης ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου Άρθρου, ο όρος «καταβλητέος Κυπριακός φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει τον κυπριακό φόρο ο οποίος θα έπρεπε να παρακρατείται από οποιοδήποτε μέρισμα που καταβάλλεται από κέρδη που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον κυπριακό φόρο λόγω παροχής φορολογικών κινήτρων.

Κατόπιν των παραπάνω καταλήγει το παραπάνω έγγραφο στην περίπτωση τακτικού μερίσματος, η πίστωση του καταβλητέου κυπριακού φόρου έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρισμα και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση

με τα κέρδη της, τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής.

Προκειμένου να ληφθεί υπόψη ο φόρος που έχει καταβληθεί από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, θα πρέπει το καθαρό ποσό του μερίσματος που έλαβε ο φορολογούμενος να αναχθεί σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Επιπλέον θα ληφθεί υπόψη ο τυχόν παρακρατηθείς φόρος επί των μερισμάτων, ο οποίος όμως στην περίπτωση της Κύπρου δεν υφίσταται όσον αφορά φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής, αφού αντί αυτού επιβάλλεται ειδική αμυντική εισφορά με συντελεστή 17% που δεν αφορά τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας.

3.4.1 Παράδειγμα

Εάν για παράδειγμα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας λάβει μέρισμα, καθαρό από Κυπριακή εταιρεία ποσού 100.000 ευρώ με την αναγωγή σε μικτό θα είναι:

$$100.000 * / (100\% - 12,50\%) = 114.285,71$$

Το ποσό των 14.285,71 αντιπροσωπεύει τον εταιρικό φόρο. (114.285,71* 12,5% = 14.285,71)

Έτσι από το φόρο που θα υπολογιστεί στην Ελλάδα $114.285,71 \times 15\% = 17.142,86$ θα αφαιρεθεί (πιστωθεί) ο παραπάνω φόρος και θα απομείνει για καταβολή το ποσό των $17.142,86 - 14.285,71 = 2.857,15$ ευρώ. Η πραγματική φορολογική επιβάρυνση δηλαδή του φορολογούμενου επί του ποσού των 100.000 ευρώ θα είναι 2,86% περίπου.

3.5.Προσδιορισμός των εσόδων από εμπορικές συναλλαγές

3.5.1. Γενικά

Η αξιολόγηση βασίζεται σε λογαριασμούς που καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, με την επιφύλαξη ορισμένων προσαρμογών και προβλέψεων. Τα έξοδα πρέπει να πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά.

3.5.2.Αποθέματα

Τα αποθέματα αποτιμώνται γενικά στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους ή καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος πρέπει να προσδιορίζεται με τη μέθοδο First-in, first-out. Η μέθοδος last-in, first-out δεν είναι αποδεκτή.

3.5.3.Φορολογικές αποσβέσεις

Εκπτώσεις λόγω ετήσιας φθοράς στοιχείων πάγιου ενεργητικού. Αφαιρούνται από το φορολογητέο εισόδημα οι πιο κάτω εκπτώσεις που υπολογίζονται ως ποσοστό πάνω στο κόστος αγοράς:

Πίνακας 8: Συντελεστής απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Μηχανήματα και εγκαταστάσεις, έπιπλα & σκεύη, Βιομηχανικά χαλιά, Διατρήσεις, Γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία	10%
Εμπορικά κτίρια, διαμερίσματα	3%
Βιομηχανικά, γεωργικά και ξενοδοχειακά κτίρια	4%
Εμπορικά αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα,	20%
Τηλεοράσεις και βίντεο	10%

Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και λειτουργικά προγράμματα	20%
Λογισμικά προγράμματα	33%

Πηγή: www.pwc.com

3.5.4 Μεταφορά ζημιών

Από την 1η Ιανουαρίου 2012, οι ζημίες μπορούν να μεταφερθούν στα επόμενα πέντε έτη. Δεν επιτρέπονται μεταφορές απώλειας σε προηγούμενα φορολογικά έτη.

3.6. Συνοπτικός πίνακας φόρων

Πίνακας 9: Συνοπτικός πίνακας φόρων Κύπρου 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	12,5%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	20%
% φόρου υποκαταστημάτων	12,5%
Παρακράτηση φόρου (%)	
Μερίσματα	0% (i)
Τόκοι	0%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	0% (ii)
Μεταφορά Ζημιών (έτη)	
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0

Σε επόμενα φορολογικά έτη	5 (iii)
---------------------------	---------

- (i) Ειδική συνεισφορά στο Ταμείο Άμυνας με ποσοστό 17% παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμες εγκαταστημένες επιχειρήσεις και μόνιμους κατοίκους.
- (ii) Ένα ποσοστό 5% ισχύει για τα δικαιώματα που καταβάλλονται για κινηματογραφικές ταινίες και τηλεόραση. Ένα ποσοστό 10% ισχύει για άλλα δικαιώματα αν το περιουσιακό στοιχείο για το οποίο καταβάλλονται τα δικαιώματα χρήσης χρησιμοποιείται στην Κύπρο.
- (iii) Από την 1η Ιανουαρίου 2012, οι ζημιές μπορούν να μεταφερθούν στα επόμενα πέντε έτη (προηγουμένως επ' αόριστον).

3.7. Κυριότερα φορολογικά πλεονεκτήματα Κύπρου

Η Κύπρος προσφέρει ένα ευρύ φάσμα φορολογικών πλεονεκτημάτων στις εταιρείες που διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο. Τα πλεονεκτήματα αυτά πηγάζουν από την ευνοϊκή φορολογία της Κύπρου που είναι σύμφωνη με τις απαιτήσεις του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) και της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και από το εκτενές δίκτυο συμβάσεων αποφυγής Διπλής Φορολογίας με πάνω από 60 χώρες.

Οι κυριότερες πρόνοιες της εταιρικής φορολογίας είναι:²⁸

- Ομοιόμορφος φορολογικός συντελεστής Εταιρικού Φόρου 12.5%. Το χαμηλότερο ποσοστό στην ΕΕ.
- Μη φορολόγηση των εισοδημάτων από μερίσματα η/και τόκους, προσώπου που ΔΕΝ είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, καθώς και προσώπου που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας αλλά δεν θεωρείται “Domiciled” στη Δημοκρατία.
- Μη παρακράτηση φόρου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (royalties) αναφορικά με τη χρήση των δικαιωμάτων αυτών εκτός Κύπρου.

28

http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/eke10_gr/eke10_gr?OpenDocument

- Μη φορολόγηση κέρδους από μόνιμη εγκατάσταση που διατηρείται στο εξωτερικό κάτω από όρους και προϋποθέσεις·
- Μη επιβολή φόρου επί κεφαλαιουχικών κερδών από τη διάθεση χρεογράφων σε αναγνωρισμένο Χρηματιστήριο·
- Απαλλάσσονται από την φορολογία, στις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης εταιρειών, τα κέρδη που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ιδιοκτησίας ή μετοχών, και η καταβολή τελών χαρτοσήμου·
- Αφορολόγητος επαναπατρισμός κερδών και κεφαλαίου.

3.8. Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Κύπρου Ελλάδας

Ο πιο κάτω πίνακας παρουσιάζει τα μέγιστα ποσοστά παρακράτησης φόρου από εισπράξεις φορολογικού κάτοικου Κύπρου από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας με την οποία η Κύπρος έχει υπογράψει σύμβαση για αποφυγή διπλής φορολογίας

Πίνακας 11: Φόρος παρακράτησης σε εισερχόμενες πληρωμές στην Κύπρο

Χώρα	Μερίσματα (%)	Τόκοι (%)	Δικαιώματα εκμετάλλευσης (%)
Ελλάδα	25	10	0/5 ²⁹

²⁹ 5% για δικαιώματα χρήσης κινηματογραφικών ταινιών, εκτός ταινιών που προβάλλονται στην τηλεόραση.

3.9. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Κύπρου³⁰

Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος.

A.N. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/τ.Α')³¹

3.10 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Κύπρου³²

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Κύπρου για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.

³⁰ Ανακοίνωσις «περί ενάρξεως ισχύος της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως «περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος» (Φ.Ε.Κ. 14/3-2-1969, τ.Α'): Το Β. Υπουργείον των Εξωτερικών ανακοινού ότι, την 16ην Ιανουαρίου 1969 έλαβε χώραν εν Αθήναις η ανταλλαγή των οργάνων επικυρώσεως της υπογραφείσης εν Αθήναις την 30ην Μαρτίου 1968 μεταξύ του Β. της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου, συμβάσεως «περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος», κυρωθείσης δια του Α.Ν. 573/68 δημοσιευθέντος εις Φ.Ε.Κ. τεύχος Α' 223/1968. Η ισχύς της εν λόγω συμβάσεως άρχεται συμφώνως τω άρθρο 26 αυτής, την 16ην Ιανουαρίου 1969, ημέραν ανταλλαγής των οργάνων επικυρώσεως.

³¹ http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/ddos/sadf/FEK_KYPROS.pdf

32

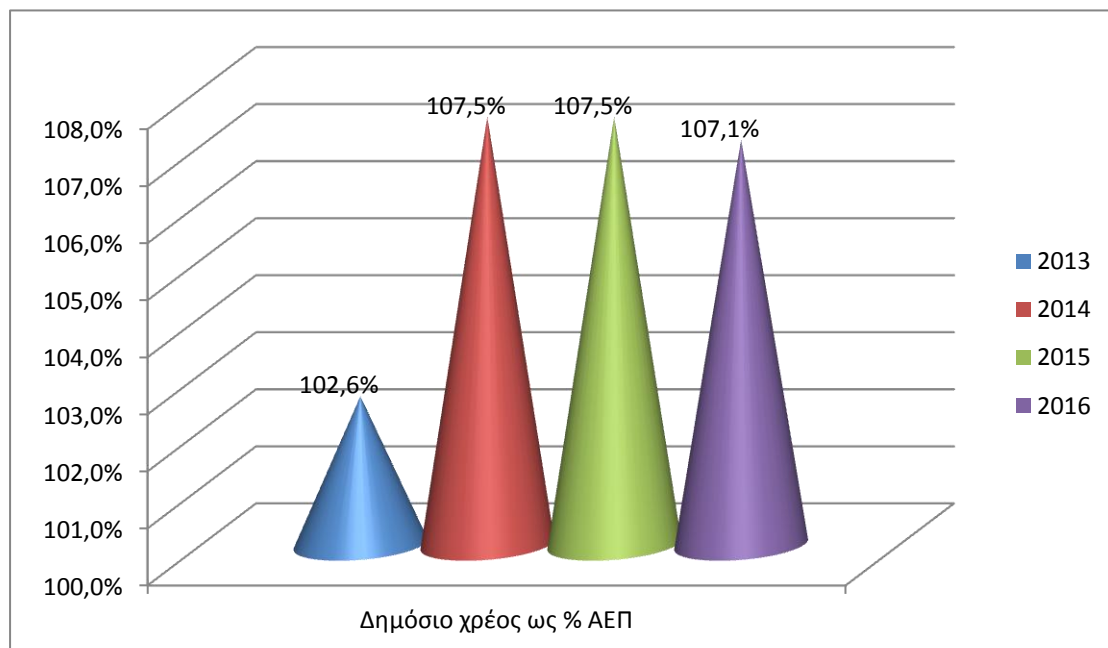
https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false



ΚΥΠΡΟΣ

	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δισ €)	18142,3	17601,9	17741,4	18129,8
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δισ €)	18,614	18,922	19,072	19,417
ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	102,6%	107,5%	107,5%	107,1%

3.10.1 Διαγραμματική ανάλυση δημοσίου χρέους Κύπρου ως % ΑΕΠ



4.Φορολογία Νομικών Προσώπων Ιρλανδίας

4.1 Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Μια εταιρεία που κατοικεί στην Ιρλανδία υπόκειται σε φόρο εταιρειών για τα παγκόσμια κέρδη της (έσοδα συν κεφαλαιουχικά κέρδη). Όλες οι ιρλανδικές εταιρίες θεωρούνται κάτοικοι της Ιρλανδίας, υπό την επιφύλαξη παραβίασης της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Αυτός ο κανόνας εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2015 για τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες την 1η Ιανουαρίου 2015 ή μετά. Για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο νέος κανόνας εφαρμόζεται από την ημερομηνία έναρξης της 1ης Ιανουαρίου 2021 ή από την 1η Ιανουαρίου 2015 ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2015 εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Μεταβάλλεται η ιδιοκτησία της εταιρείας.
2. Εντός ενός έτους πριν ή πέντε χρόνια μετά την αλλαγή ιδιοκτησίας, σημειώνεται σημαντική αλλαγή στη φύση ή στη συμπεριφορά της επιχείρησης.

Για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στη διάρκεια αυτής της μεταβατικής περιόδου και για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί σε άλλες δικαιοδοσίες, ο γενικός κανόνας για τον προσδιορισμό της κατοικίας της εταιρείας είναι το κοινό δίκαιο, το οποίο προβλέπει ότι μια εταιρεία διαμένει όπου διεξάγεται η πραγματική της δραστηριότητα, ασκείται ο έλεγχος της εταιρείας.

Με την επιφύλαξη ότι δεν σημειώνεται καμία από τις προαναφερθείσες αλλαγές, μια εταιρεία που είναι εγκατεστημένη στην Ιρλανδία πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 αντιμετωπίζεται ως φορολογικός κάτοικος στην Ιρλανδία, εκτός εάν ισχύσει ένα από τα ακόλουθα:

1. Η εταιρεία ή μια συνδεδεμένη εταιρεία (50% κοινή κυριότητα επί μετοχικού κεφαλαίου) ασκεί συναλλαγές στην Ιρλανδία και ικανοποιείται μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - Η εταιρεία ελέγχεται από πρόσωπα (εταιρείες ή άτομα) που διαμένουν σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει φορολογική σύμβαση (χώρα συνθήκη), υπό την

προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν ελέγχονται από πρόσωπα που δεν είναι κάτοικος των χωρών αυτών.

- Η κύρια κατηγορία μετοχών της εταιρείας ή μιας συνδεδεμένης εταιρείας διαπραγματεύεται ουσιαστικά και τακτικά σε ένα ή περισσότερα αναγνωρισμένα χρηματιστήρια σε μια χώρα της ΕΕ ή της συνθήκης
2. Η εταιρεία θεωρείται, βάσει φορολογικής συνθήκης, ότι είναι κάτοικος άλλης χώρας και ότι δεν κατοικεί στην Ιρλανδία

Ανεξάρτητα από τους μεταβατικούς κανόνες, ο νόμος Finance (No. 2) του 2013 προβλέπει ότι μια ιρλανδική εταιρεία που έχει συσταθεί θεωρείται ως κάτοικος της Ιρλανδίας, εφόσον υφίστανται όλες οι ακόλουθες περιστάσεις:

1. Η εταιρεία διαχειρίζεται και ελέγχεται κεντρικά σε μια περιοχή με την οποία ισχύει μια φορολογική σύμβαση.
2. Θα ήταν φορολογικός κάτοικος σε αυτό το σχετικό έδαφος σύμφωνα με τους νόμους του εάν είχε ενσωματωθεί εκεί.
3. Η εταιρεία δεν θα θεωρείται διαφορετικά δυνάμει του δικαίου οποιουδήποτε εδάφους ως κάτοικος αυτού του εδάφους.

Μια εταιρεία που δεν κατοικεί στην Ιρλανδία υπόκειται σε φόρο εταιρειών εάν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Η ευθύνη εφαρμόζεται στα κέρδη συναλλαγών του υποκαταστήματος ή του πρακτορείου, στα άλλα έσοδα από ακίνητα ή δικαιώματα που χρησιμοποιεί το υποκατάστημα ή στον οργανισμό και στα φορολογητέα κέρδη από τη διάθεση ιρλανδικών περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται ή κατέχονται για τους σκοπούς του υποκαταστήματος ή του οργανισμού.

Μια εταιρεία που κατοικεί σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει φορολογική σύμβαση υπόκειται σε φόρο μόνο για κέρδη που παράγονται από μόνιμη εγκατάσταση όπως περιγράφεται στη σχετική συνθήκη. Αυτό συνήθως απαιτεί έναν σταθερό τόπο επιχείρησης ή έναν εξαρτημένο πράκτορα στην Ιρλανδία. Οι εταιρείες που κατοικούν σε χώρες εκτός συνθήκης και πραγματοποιούν συναλλαγές στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην Ιρλανδία και σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών

(CGT), για τη διάθεση ορισμένων ειδικών ιρλανδικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε παράγραφο κεφαλαιουχικά κέρδη).

4.2. Συντελεστής εταιρικού φόρου

Ο κανονικός συντελεστής φόρου εταιρειών για τα έσοδα από συναλλαγές είναι **12,5%**.

Επίσης, το ποσοστό 12,5% ισχύει και για μερίσματα που εισπράχθηκαν από τις ακόλουθες εταιρίες:

1. Εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της ΕΕ, χώρα που έχει συνάψει σύμβαση ή χώρα η οποία έχει επικυρώσει τη σύμβαση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την αμοιβαία δικαστική συνδρομή σε φορολογικά θέματα
2. Μια εταιρεία που κατέχει το 75% από μια εισηγμένη εταιρεία

Τα παραπάνω ισχύουν μόνο για μερίσματα που προερχόμενα από έσοδα από συναλλαγές εκτός εάν τα μερίσματα είναι μερίσματα χαρτοφυλακίου (τόκοι κάτω του 5%). Στην περίπτωση αυτή, τα μερίσματα θεωρούνται ότι προέρχονται από μια "εμπορική" πηγή. Τα αλλοδαπά μερίσματα από επενδύσεις χαρτοφυλακίου που αποτελούν μέρος των εσόδων από εμπορικές συναλλαγές μιας εταιρείας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιρειών.

Ένα ποσοστό 25% ισχύει για τα ακόλουθα:

1. Ορισμένα μη εμπορικά έσοδα, όπως το ιρλανδικό ενοίκιο και τα έσοδα από επενδύσεις
2. Ξένα εισοδήματα εκτός εάν το εισόδημα ανήκει σε ιρλανδικό εμπόριο
3. Έσοδα από "ενεργά ορυκτά" (γενικά καθορισμένα), πετρελαϊκές δραστηριότητες και εκμετάλλευση ή ανάπτυξη γης, εκτός των εργασιών κατασκευής (για τη φορολόγηση των κατασκευαστικών εργασιών, βλέπε παράγραφο *συναλλαγές επί γης*)

4.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη

Τα φορολογητέα κεφαλαιουχικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιρειών με συντελεστή **33%**. Κατά τον υπολογισμό ενός κέρδους, παρέχεται έκπτωση για τις επιδράσεις του

πληθωρισμού με την εφαρμογή συντελεστή δείκτη. Ωστόσο, η απαλλαγή από την τιμαριθμική αναπροσαρμογή εφαρμόζεται μόνο για την περίοδο ιδιοκτησίας ενός περιουσιακού στοιχείου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002.

Κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσης για καταβολή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών για τη διάθεση της αναπτυξιακής γης ή των μη εισηγμένων μετοχών που αποκομίζουν την αξία τους από την εν λόγω γη, ισχύουν ορισμένοι περιορισμοί. Η προσαρμογή για τον πληθωρισμό εφαρμόζεται μόνο στο τμήμα της τιμής αγοράς που αντικατοπτρίζει την τρέχουσα αξία χρήσης της γης κατά την ημερομηνία αγοράς. Το υπόλοιπο της τιμής αγοράς, χωρίς προσαρμογή για τον πληθωρισμό, εξακολουθεί να επιτρέπεται ως έκπτωση. Το κέρδος από την ανάπτυξη γης μπορεί να μειωθεί μόνο από τις ζημιές στην ανάπτυξη γης. Ωστόσο, οι ζημιές σε γήπεδα ανάπτυξης μπορούν να συμψηφιστούν με κέρδη από πωλήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Μια μη εγκατεστημένη εταιρεία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ή σε εταιρικό φόρο επί των φορολογητέων κεφαλαιουχικών κερδών της από τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην Ιρλανδία:

1. Γη και κτίρια
2. Ορυκτά και μεταλλικά δικαιώματα
3. Δικαιώματα εξερεύνησης ή εκμετάλλευσης στην υφαλοκρηπίδα
4. Μη εισηγμένες μετοχές που αντλούν το μεγαλύτερο μέρος της αξίας τους από τέτοια περιουσιακά στοιχεία
5. Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση που πραγματοποιείται στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

4.4. Μερίσματα

Ο φόρος παρακράτησης μερισμάτων επιβάλλεται στις διανομές των ιρλανδικών εταιρειών με συντελεστή **20%**. Ο νόμος προβλέπει πολλές εξαιρέσεις από τη φορολόγηση μερισμάτων. Τα μερίσματα που καταβάλλονται στους ακόλουθους αποδέκτες δεν υπόκεινται σε φόρο μερισμάτων:

1. Εταιρείες που κατοικούν στην Ιρλανδία
2. Εγκεκριμένα συνταξιοδοτικά συστήματα

3. Προβλέψεις συμμετοχής σε μετοχές των εργαζομένων
4. Επιχειρήσεις συλλογικών επενδύσεων
5. Φιλανθρωπία
6. Ορισμένα αθλητικά σωματεία που προωθούν αθλητικά ή ερασιτεχνικά παιχνίδια
7. Εξουσιοδοτημένοι εγκεκριμένοι ελάχιστοι συνταξιοδοτικοί οργανισμοί (κεφάλαια που κατέχονται από διαχειριστές κεφαλαίων που πληρούν τις προϋποθέσεις για λογαριασμό των δικαιούχων του ενεργητικού)

Παρέχονται επιπλέον εξαιρέσεις για τους μη μόνιμους κατοίκους. Οι διανομές μερισμάτων εξαιρούνται από τον αντίστοιχο φόρο εάν γίνονται στα εξής:

1. Οι μη εγκατεστημένες εταιρίες, οι οποίες τελούν υπό τον άμεσο ή έμμεσο έλεγχο προσώπων (εταιρειών ή ατόμων) που κατοικούν σε κράτος μέλος της ΕΕ ή σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει φορολογική σύμβαση (χώρα συνάψεως), υπό την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν είναι υπό τον έλεγχο προσώπων που δεν κατοικούν στις χώρες αυτές
2. Μη κάτοικοι εταιρείες ή 75% μητρικές εταιρείες μη εγκατεστημένων εταιρειών, η κύρια κατηγορία των οποίων είναι ουσιαστικά και τακτικά διαπραγματεύεται σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε χώρα μέλος της ΕΕ ή σε χώρα που έχει συνάψει σύμβαση
3. Εταιρείες που δεν ελέγχονται από ιρλανδούς κατοίκους που κατοικούν σε χώρα μέλος της ΕΕ ή σε χώρα που έχει συνάψει σύμβαση
4. Μη εταιρικά πρόσωπα που διαμένουν σε κράτος μέλος της ΕΕ ή σε χώρα που έχει συνάψει σύμβαση και δεν έχουν ούτε κάτοικο ούτε συνήθη διαμονή στην Ιρλανδία
5. Ορισμένοι εξειδικευμένοι ενδιάμεσοι και εγκεκριμένοι πράκτορες παρακράτησης.

4.5. Προσδιορισμός εσόδων εμπορικών συναλλαγών

4.5.1. Γενικά

Ο υπολογισμός των εσόδων από εμπορικές συναλλαγές βασίζεται στους λογαριασμούς της εταιρείας που καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές πρακτικές, με την επιφύλαξη προσαρμογών που απαιτούνται ή

επιτρέπονται από το νόμο. Για φορολογικούς σκοπούς, οι λογαριασμοί μπορούν να συνταχθούν σύμφωνα με τις ιρλανδικές Λογιστικές Αρχές (εφαρμόζεται για λογιστικές περιόδους που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ή τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ) 101 ή 102 μετά την 1η Ιανουαρίου 2015). Λεπτομερείς κανόνες αφορούν κάθε μετάβαση από τα ιρλανδικά Χρηματοοικονομικά Πρότυπα σε ΔΠΧΑ και ΔΛΠ 101 ή 102.

Εάν προέρχονται από ιρλανδικές πηγές, το εισόδημα που προέρχεται από εμπορικές δασικές εκτάσεις απαλλάσσεται από τον φόρο.

Τα έξοδα πρέπει να πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τους σκοπούς του εμπορίου και να έχουν χαρακτήρα εσόδων (διακριτά από το κεφάλαιο). Ωστόσο, τα έξοδα παραστάσεως δεν εκπίπτουν εξ ολοκλήρου, εκτός εάν προκύπτουν μόνο για τους υπαλλήλους. Η δυνατότητα έκπτωσης των εξόδων μίσθωσης αυτοκινήτων περιορίζεται με αναφορά στις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα των αυτοκινήτων.

Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των τριών ετών πριν από την έναρξη της διαπραγμάτευσης είναι γενικά εκπεστές.

Φορολογική έκπτωση ήταν διαθέσιμη για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση τεχνογνωσίας, η οποία περιλαμβάνει βιομηχανικές πληροφορίες και τεχνικές που μπορούν να βοηθήσουν στην κατασκευή ή τη μεταποίηση αγαθών ή υλικών, για σκοπούς εμπορίου. Η έκπτωση ήταν διαθέσιμη για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 7 Μαΐου 2011 για τις απαλλαγές που αφορούν τις δαπάνες για άυλα περιουσιακά στοιχεία που πραγματοποιήθηκαν την ημερομηνία αυτή ή μεταγενέστερα..

Οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι εκπεστές. Αντ' αυτού, ο φορολογικός κώδικας προβλέπει ένα σύστημα κεφαλαιακών απαλλαγών (βλ. Φορολογικές αποσβέσεις).

4.5.2. Κέρδη και ζημιές σε συνάλλαγμα

Τα πραγματοποιηθέντα και μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές συναλλάγματος που σχετίζονται με τα χρήματα που κατέχονται ή καταβάλλονται από μια εταιρεία για

τους σκοπούς της επιχείρησής της ή με αντισταθμιστικά συμβόλαια σε σχέση με αυτά, περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα μιας εταιρείας στο βαθμό που τα κέρδη και οι ζημιές καταγράφηκαν σωστά στους λογαριασμούς της εταιρείας. Εάν μια εταιρεία αποκτήσει συμμετοχή σε 25% θυγατρική σε ξένο νόμισμα και η εξαγορά χρηματοδοτείται από μια υποχρέωση (δανεισμό, μετοχικό κεφάλαιο ή εισφορά κεφαλαίου) στο ίδιο ξένο νόμισμα, η εταιρεία μπορεί να επιλέξει να ταιριάζει με το κέρδος σε ξένο νόμισμα ή ζημιά επί του περιουσιακού στοιχείου (των μετοχών της θυγατρικής του 25%) με το κέρδος ή τη ζημιά σε ξένο νόμισμα από την υποχρέωση. Σαν αποτέλεσμα, η εταιρεία φορολογείται μόνο με βάση το πραγματικό οικονομικό κέρδος ή ζημιά του περιουσιακού στοιχείου και όχι τις συναλλαγματικές διακυμάνσεις έναντι των οποίων αντισταθμίζεται οικονομικά.

Ένα επιπλέον μέτρο αντιστοίχισης συναλλάγματος επιτρέπει στις εμπορικές εταιρείες να επιλέξουν να καταχωρίσουν τις κινήσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών σε στοιχεία ενεργητικού συναλλαγών που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα έναντι κινήσεων από εξαγοράσιμο μετοχικό κεφάλαιο εκφρασμένο σε ξένο νόμισμα.

4.5.3. Αποθέματα

Το απόθεμα συνήθως αποτιμάται στο χαμηλότερο από το κόστος ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Το κόστος πρέπει να καθορίζεται με βάση την αρχή (FIFO. Η βάση (LIFO) δεν είναι αποδεκτή.

4.5.4. Προβλέψεις

Οι γενικές προβλέψεις και τα αποθεματικά δεν είναι επιτρεπόμενες μειώσεις. Μπορούν να επιτραπούν ορισμένες ειδικές προβλέψεις και αποθεματικά, συμπεριλαμβανομένων των αποθεματικών για συγκεκριμένες επισφαλείς απαιτήσεις. Γενικά, οι προβλέψεις που δημιουργούνται σύμφωνα με το Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 12 είναι εκπεστέες για φορολογικούς σκοπούς.

4.5.5. Αποσβέσεις

Εγκαταστάσεις και μηχανήματα. Οι κεφαλαιουχικές δαπάνες των εγκαταστάσεων και των μηχανών και των αυτοκινήτων οχημάτων που χρησιμοποιούνται στο τέλος μιας λογιστικής περιόδου αποσβένονται με ετήσιο επιτόκιο ίσο με 12,5%.

Η μέγιστη επιλέξιμη δαπάνη για κεφαλαιουχικές αποζημιώσεις για αυτοκίνητα οχήματα ανέρχεται σε 24.000 ευρώ. Τα κεφαλαιουχικά επιδόματα και οι εκπτώσεις από έξοδα εκμίσθωσης για νέα αυτοκίνητα χορηγούνται με αναφορά στις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα. Ως εκ τούτου, ορισμένα οχήματα δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για κεφαλαιουχικές αποζημιώσεις ή εκπτώσεις φόρου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Επιτρέπεται άμεση απόσβεση 100% για τις κεφαλαιουχικές δαπάνες για την εξόρυξη, την ανάπτυξη πετρελαίου και φυσικού αερίου, που πραγματοποιούνται βάσει άδειας που εκδόθηκε από τον Υπουργό Ενέργειας. Μια άμεση απόσβεση 100% επιτρέπεται επίσης για ορισμένους ενεργειακά αποδοτικούς εξοπλισμούς.

Σχετικά με τη διάθεση των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων ισχύει εξισωτική χρέωση ή αποζημίωση, ανάλογα με το ποσό που εισπράχθηκε κατά τη διάθεση σε σχέση με την αποσβεσθείσα αξία του περιουσιακού στοιχείου. Τα τέλη εξισορρόπησης δεν επιβάλλονται σε σχέση με τα εργοστάσια και τα μηχανήματα, εφόσον τα έσοδα από τη διάθεση είναι μικρότερα από 2.000 ευρώ.

Λογισμικό Ηλεκτρονικών Υπολογιστών. Εάν μια εταιρεία που διεξάγει εμπορικές συναλλαγές πραγματοποιεί κεφαλαιουχικές δαπάνες για την απόκτηση λογισμικού ή δικαίωμα χρήσης λογισμικού σε αυτό το εμπόριο, το σωστό και σχετικό λογισμικό θεωρείται ως μονάδα ή μηχανή και πληροί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιακές παροχές κατά τη διάρκεια οκτώ ετών. Ορισμένα λογισμικά ηλεκτρονικών υπολογιστών ενδέχεται να πληρούν τις προϋποθέσεις για φορολογική απόσβεση στο καθεστώς άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας. Μια εταιρεία που πραγματοποιεί κεφαλαιουχικές δαπάνες για την αγορά δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας για χρήση σε ένα εμπόριο μπορεί να δικαιούται αποζημιώσεις. Η απόσβεση παρέχεται για περισσότερα από 17 χρόνια ή για τη ζωή των δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, ανάλογα με το ποια είναι η μικρότερη. Τα τρέχοντα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας συνήθως εκπίπτουν όταν. Οι αποζημιώσεις είναι διαθέσιμες για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 7 Μαΐου 2011.

Ακίνητη περιουσία. Ο βασικός ετήσιος συντελεστής είναι 4% για τα βιομηχανικά κτίρια. Οι κεφαλαιουχικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στα ξενοδοχεία στις 4

Δεκεμβρίου 2002 ή μεταγενέστερα αποσβένονται 25 έτη (7 έτη πριν). Μεταβατικά μέτρα που εφαρμόστηκαν σε ορισμένα εγκεκριμένα έργα, εάν οι δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006 ή πριν από αυτές, και οι μειωμένοι συντελεστές που εφαρμόστηκαν σε ορισμένες περιστάσεις αν οι δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί κατά την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 31 Ιουλίου 2008.

Σχέδια αστικής ανανέωσης. Τα φορολογικά κίνητρα που βασίζονται σε περιουσιακά στοιχεία στις αστικές περιοχές ανανέωσης μπορεί να είναι διαθέσιμα για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 31 Ιουλίου 2008. Τα μέτρα περιλαμβάνουν επιταχυνόμενα κεφαλαιουχικά δικαιώματα για εμπορικά και βιομηχανικά κτίρια.

Υποδομή τηλεπικοινωνιών. Τα κεφαλαιουχικά δικαιώματα διατίθενται για τις κεφαλαιουχικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αγορά δικαιωμάτων χρήσης προηγμένης τηλεπικοινωνιακής υποδομής. Αυτά τα άυλα δικαιώματα συνήθως εκτείνονται από 10 έως 25 έτη. Συνήθως αγοράζονται με προκαταβολή κατ'αποκοπή. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια εταιρεία επί τέτοιων δικαιωμάτων μπορούν να αποσβεστούν κατά τη διάρκεια της σύμβασης σχετικά με τη χρήση των δικαιωμάτων, με ελάχιστη περίοδο επτά ετών.

Άλλα. Δαπάνες κεφαλαίου διατίθενται επίσης για δαπάνες επιστημονικής έρευνας, βυθοκόρησης, ανάπτυξης μεταλλείων, πλοίων, γεωργικών κτιρίων, κτιρίων αεροδρομίων, διάδρομων και εξερεύνησης, ανάπτυξης και παραγωγής πετρελαίου.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία. Τα κεφαλαιουχικά δικαιώματα διατίθενται για ένα ευρύ φάσμα προσδιοριζόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν στις ή μετά τις 8 Μαΐου 2009. Οι κεφαλαιουχικές αποζημιώσεις είναι διαθέσιμες για δαπάνες που πραγματοποιούνται για πολλούς τύπους άυλων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, λιστών πελατών, εμπορικών σημάτων, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχέδια, τεχνογνωσία, κάποιο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών, φαρμακευτικές άδειες και συγγενικά δικαιώματα, άδειες εκμετάλλευσης και αποδιδόμενη υπεραξία.

Η απαλλαγή χορηγείται γενικά σύμφωνα με την απόσβεση του βιβλίου και αξιώνεται στην ετήσια φορολογική δήλωση.

Ωστόσο, η εταιρεία μπορεί να επιλέξει για 15ετή περίοδο απόσβεσης.

Το συνολικό ποσό των δικαιωμάτων και των συναφών εξόδων τόκων που μπορούν να ζητηθούν για οποιαδήποτε λογιστική περίοδο, καλύπτεται στο 100% των συναλλακτικών εσόδων του σχετικού εμπορίου για την περίοδο αυτή (εξαιρουμένων των δικαιωμάτων και των τόκων

Τα χορηγούμενα δικαιώματα επιστρέφονται αν το περιουσιακό στοιχείο πωλείται εντός πενταετούς περιόδου.

Δικαιώματα ευρεσιτεχνίας και τεχνογνωσία. Για εξαγορές πριν από τις 6 Μαΐου 2011, χορηγήθηκαν δικαιώματα για αποκτηθέντα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας για το μικρότερο διάστημα των 17 ετών ή για τη διάρκεια των κεκτημένων δικαιωμάτων. Ορισμένη τεχνογνωσία αποσβένεται πλήρως στο έτος κτήσης. Μετά την ημερομηνία αυτή, η απαλλαγή πρέπει να διεκδικηθεί στο πλαίσιο του νέου καθεστώτος άυλων περιουσιακών στοιχείων (βλ *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*).

Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης. Επιχορηγήσεις φόρου εταιρειών ύψους 25% είναι διαθέσιμες για τις επιλέξιμες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης που πραγματοποιούνται από εταιρείες για δραστηριότητες E&A που διεξάγονται σε χώρες του EOX. Η πίστωση αυτή χορηγείται εκτός από τυχόν υπάρχουσες κρατήσεις ή κεφαλαιακές αποζημιώσεις για δαπάνες E&A. Ως αποτέλεσμα αυτής της πίστωσης, οι επιχειρήσεις μπορούν να επωφεληθούν αποτελεσματικά από το 37,5% των δαπανών E&A.

Οι πιστώσεις E&A που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε μια λογιστική περίοδο μπορούν να μεταφερθούν απεριόριστα σε μελλοντικές λογιστικές περιόδους. Η υπέρβαση των πιστώσεων E&A μπορεί να μεταφερθεί πίσω από τον φόρο εταιρειών που καταβλήθηκε κατά την αμέσως προηγούμενη λογιστική περίοδο. Οποιοδήποτε υπόλοιπο μπορεί να επιστραφεί για τριετή περίοδο. Αυτή η ενίσχυση του πιστωτικού καθεστώτος E&A αποτελεί σημαντική ευκαιρία ταμειακών ροών για τις ζημιολύγες εταιρείες. Ωστόσο, ισχύει προθεσμία 12 μηνών για ισχυρισμούς E&A. Όλες οι αιτήσεις έρευνας και ανάπτυξης πρέπει να υποβληθούν εντός 12 μηνών από το τέλος της λογιστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες E & A που οδήγησαν στην απαίτηση.

Ένα σύστημα ανταμοιβής επιτρέπει στις εταιρείες να χρησιμοποιούν ολόκληρη ή μέρος της πίστωσης E&A για την ανταμοιβή βασικών υπαλλήλων.

Χρηματοδοτική πίστωση. Οι τροποποιήσεις των διατάξεων σχετικά με την απαλλαγή για επενδύσεις σε ταινίες που πληρούν τις προϋποθέσεις εισήχθησαν το 2015. Η αρχή της απαλλαγής των επενδυτών σε ταινίες αντικαταστάθηκε από ένα σύστημα πίστωσης φόρου για τις εταιρείες παραγωγής. Η φορολογική πίστωση φόρου εταιρειών ύψους 32% ισχύει έναντι της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας παραγωγής. Οποιαδήποτε υπέρβαση είναι διαθέσιμη για πληρωμή στην εταιρεία παραγωγών. Εφαρμόζονται λεπτομερείς κανόνες και όροι πιστοποίησης.

Πίνακας 12: Συντελεστής απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Εγκαταστάσεις και μηχανήματα	12,5% (I)
Λογισμικό Η/Υ	8 έτη(I)
Δικαιώματα ευρεσιτεχνίας	17 έτη ή εφ' όρου (I)
Ακίνητη περιουσία (βιομηχανικά κτίρια)	4% (I)
Υποδομή τηλεπικοινωνιών	10-25 έτη (I)
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	15 έτη ή όπως ορίζεται στο βιβλίο αποσβέσεων (I)

Πηγή: Ίδια επεξεργασία

(I): Βλέπε αναλυτικά του όρους και προϋποθέσεις για κάθε αποσβεστικό πάγιο στην κατηγορία που περιγράφεται πιο πάνω

4.5.6. Μεταφορά ζημιών

Οι ζημίες από συναλλαγές και οι επιβαρύνσεις που πραγματοποιούνται από μια εταιρεία σε μια λογιστική περίοδο σε μια εμπορική δραστηριότητα που δεν υπόκειται στον συντελεστή φόρου εταιρειών 25% (στην πραγματικότητα οι περισσότερες συναλλαγές) μπορούν να αντισταθμιστούν μόνο έναντι των κερδών της εν λόγω λογιστικής περιόδου ή της προηγούμενης λογιστικής περιόδου ότι τα κέρδη αποτελούνται από έσοδα από συναλλαγές που υπόκεινται στην τιμή

12,5%. Οποιοσδήποτε μη χρησιμοποιηθείσες ζημιές από εμπορικές συναλλαγές μπορούν να μεταφερθούν για να αντισταθμίσουν μελλοντικά έσοδα από συναλλαγές που προέρχονται από το ίδιο εμπόριο

Η απαλλαγή μπορεί να είναι διαθέσιμη μέσω της μείωσης του φόρου εταιρειών σε βάση αξιών. Παραδείγματος χάριν, το 2017, όταν ο τυπικός συντελεστής φόρου εισοδήματος από τα κέρδη από συναλλαγές είναι 12,5%, το 12,5% της ζημίας από εμπορικές συναλλαγές μπορεί να αντισταθμιστεί με την εταιρική φορολογική υποχρέωση μιας εταιρείας όσον αφορά τα κέρδη από όλες τις πηγές. Το πλήρες ποσό της ζημίας από συναλλαγές που χρησιμοποιείται κατ'αυτόν τον τρόπο θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν. Πράγματι, μια εταιρεία χρειάζεται ζημιές συναλλαγών ίσες με το διπλάσιο του ποσού του παθητικού εισοδήματός της, προκειμένου να εξαλείψει τη φορολογική της υποχρέωση για το εν λόγω εισόδημα.

Απαλλαγή από ζημιές τελών μπορεί να είναι διαθέσιμη εάν μια εταιρεία προξενήσει ζημιά στους τελευταίους 12 μήνες της διαπραγματεύσεώς της. Η απαλλαγή αυτή επιτρέπει την επαναφορά των ζημιών αυτών στα εισοδήματα του ίδιου εμπορίου κατά τα τρία προηγούμενα έτη.

4.6 Απαλλαγές και φορολογικά κίνητρα³³

Η Ιρλανδία έχει χαμηλό φορολογικό συντελεστή 12,5% και έχει πολύ καλό επιχειρηματικό περιβάλλον. Υπάρχουν γενναιόδωρες φορολογικές πιστώσεις Έρευνας & Ανάπτυξης.

Μια ανώνυμη εταιρία, έχει μεγαλύτερη ικανότητα άντλησης χρηματοδότησης από την έκδοση μετοχών.

Το όνομα της εταιρείας προστατεύεται.

Χρονοδιάγραμμα - μόνο 2-3 ημέρες για να ιδρυθεί η εταιρεία σας

Διευθυντές - δύο διευθυντές απαιτούνται για την ανώνυμη εταιρεία σας

Διευθυντής - ένας διευθυντής πρέπει να είναι κάτοικος της ΕΕ

³³ <https://www.systemday.com/el/ireland/ireland-company-formations.php>

Οι μέτοχοι - μόνο ένας μέτοχος απαιτείται οποιασδήποτε εθνικότητας

Μετοχικό Κεφάλαιο - το μετοχικό κεφάλαιο είναι μόνο € 100

Φορολογία - απαλλαγή από τον φόρο εταιριών για 3 χρόνια επί των φορολογητέων κερδών λιγότερα από € 320.000

4.6.1. Διπλό Ιρλανδικό σύστημα³⁴

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε το περιβόητο «Διπλό Ιρλανδικό σύστημα» όπου μεγάλες εταιρίες όπως η Google, Apple, Facebook, Twitter και άλλες εκμεταλλεύονται για να πληρώνουν όσο το δυνατόν λιγότερους φόρους.³⁵

4.6.2. Ποιο είναι το Διπλό Ιρλανδικό σύστημα (double irish).

Το διπλό ιρλανδικό σύστημα είναι μια τεχνική φοροαποφυγής που χρησιμοποιείται από ορισμένες μεγάλες εταιρείες, η οποία περιλαμβάνει τη χρήση συνδυασμού ιρλανδικών και ολλανδικών θυγατρικών εταιρειών για τη μετατόπιση των κερδών σε χαμηλές ή καθόλου φορολογικές δικαιοδοσίες. Ο διπλός Ιρλανδός περιλαμβάνει την αποστολή κερδών πρώτα μέσω μιας ιρλανδικής εταιρείας, στη συνέχεια σε μια ολλανδική εταιρεία και τελικά σε μια δεύτερη ιρλανδική εταιρεία που εδρεύει σε ένα φορολογικό παράδεισο. Αυτή η τεχνική επέτρεψε σε ορισμένες εταιρείες να μειώσουν δραματικά τους συνολικούς συντελεστές φορολογίας εταιρειών.

4.6.3. Διαδρομή του χρήματος Διπλού ιρλανδικού συστήματος

Αυτή η τεχνική είναι απλώς μία από μια κατηγορία παρόμοιων διεθνών συστημάτων φοροαποφυγής. Το καθένα περιλαμβάνει τη διευθέτηση συναλλαγών μεταξύ θυγατρικών εταιρειών για να εκμεταλλευτούν τις ιδιαιτερότητες διαφορετικών εθνικών φορολογικών διαδικασιών. Αυτές οι τεχνικές χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο από τις εταιρείες τεχνολογίας, επειδή αυτές οι επιχειρήσεις μπορούν εύκολα να μεταφέρουν μεγάλα τμήματα κερδών σε άλλες χώρες, αναθέτοντας δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας σε θυγατρικές εταιρείες στο εξωτερικό.

³⁴ <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>

³⁵ <http://24h.com.cy/2013/11/14/diploirlandikogoogle/>

Ο διπλός Ιρλανδός θεωρείται γενικά μια πολύ επιθετική στρατηγική φορολογικού σχεδιασμού. Χρησιμοποιείται, ωστόσο, από μερικές από τις μεγαλύτερες εταιρείες του κόσμου, όπως το Google, την Apple και τη Microsoft. Το 2014 υποβλήθηκε σε αυστηρό έλεγχο, ιδίως από τις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ευρωπαϊκή Ένωση, όταν ανακαλύφθηκε ότι η τεχνική αυτή επέτρεψε την αποστολή αρκετών δισεκατομμυρίων δολαρίων ετησίως αφορολόγητων στους φορολογικούς παραδείσους.

4.6.4. Πώς δουλεύει

Η τεχνική περιλαμβάνει δύο ιρλανδικές εταιρείες, μια ολλανδική εταιρεία και μια offshore εταιρεία που βρίσκεται σε ένα φορολογικό παράδεισο. Η πρώτη ιρλανδική εταιρεία χρησιμοποιείται για να λαμβάνει μεγάλα δικαιώματα για αγαθά, όπως τα iPhone που πωλούνται στους Αμερικανούς καταναλωτές. Τα κέρδη των ΗΠΑ, και συνεπώς οι φόροι, μειώνονται δραματικά και οι ιρλανδοί φόροι επί των δικαιωμάτων είναι πολύ χαμηλοί. Λόγω της ύπαρξης νομοθεσίας της Ιρλανδίας, η εταιρεία μπορεί στη συνέχεια να μεταφέρει τα κέρδη της χωρίς φόρους στην εταιρεία offshore, όπου μπορεί να παραμείνει αφορολόγητη για χρόνια.

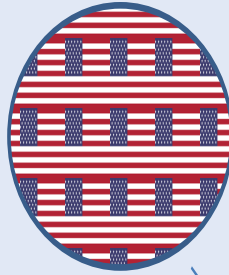
Η δεύτερη ιρλανδική εταιρεία χρησιμοποιείται για πωλήσεις σε ευρωπαίους πελάτες. Επίσης, φορολογείται με χαμηλό συντελεστή και μπορεί να αποστείλει τα κέρδη της στην πρώτη ιρλανδική εταιρεία χρησιμοποιώντας μια ολλανδική εταιρεία ως μεσάζοντα. Αν γίνει σωστά, δεν πληρώνεται κανένας φόρος. Η πρώτη ιρλανδική εταιρεία έχει τώρα όλα τα χρήματα και μπορεί να τα στείλει και πάλι στην εταιρεία φορολογικού καταφυγίου.

4.6.5. Το τέλος του διπλού Ιρλανδικού συστήματος

Λόγω κυρίως της διεθνούς πίεσης και της δημοσιότητας σχετικά με τις χρήσεις του Google από της Apple και του διπλού Ιρλανδού συστήματος, ο Ιρλανδός υπουργός Οικονομικών, στον προϋπολογισμό του 2015, πέρασε μέτρα για να κλείσει τα κενά και να τερματίσει αποτελεσματικά τη χρήση του διπλού Ιρλανδού για νέα φορολογικά σχέδια. Οι εταιρείες με εγκατεστημένες δομές θα συνεχίσουν να επωφελούνται από το παλαιό σύστημα μέχρι το 2020.

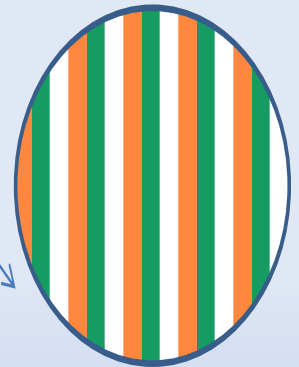
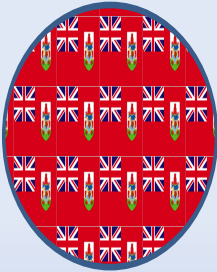
Απαλλαγές και φορολογικά κίνητρα: Ιρλανδία

Δις ξ συγκεντρώνονται σε offshore, καθώς αμερικανικές εταιρίες αποτρέπονται από τον υψηλό φόρο επαναπατρισμού κεφαλαίου.

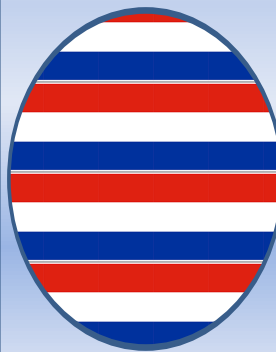


Μια αμερικανική εταιρία δημιουργεί μία Ιρλανδική θυγατρική αναθέτοντάς της μεγάλα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (π.χ. λογισμικό της Apple) μειώνοντας σημαντικά τους αμερικανικούς φόρους, καθώς οι ιρλανδικοί φόροι επί των δικαιωμάτων είναι πιο χαμηλοί.

Χρήματα από την offshore εταιρία δανείζονται στην Ιρλανδική εταιρία η οποία τα επιστρέφει με μεγάλα επιτόκια μειώνοντας έτσι σημαντικά τα κέρδη της κι έχοντας όλο το κεφάλαιο



Οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων από Ολλανδία σε Βερμούδες (Ιρλανδική εταιρία βιτρίνα) αποτελούν το double irish. Η νομοθεσία της Ιρλανδίας θεωρεί ως φορολογική κατοικία τις Βερμούδες οπότε δεν πληρώνεται Ιρλανδικός φόρος. Η αμερικανική κυβέρνηση βλέπει την εταιρία ως Ιρλανδική και κατά συνέπεια αποφεύγει την άμεση φορολογία



Ιδρύεται μία δεύτερη Ιρλανδική θυγατρική με ιδιοκτήτρια την πρώτη θυγατρική για πωλήσεις σε Ευρωπαϊκούς πελάτες. Οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων στις Ολλανδικές θυγατρικές, μειώνουν την εταιρική φορολογία στην Ιρλανδία δημιουργώντας ένα ισοδύναμο φορολογικό συντελεστής 6% (φόρος για διπλώματα ευρεσιτεχνίας)

4.7.Συνοπτικός πίνακας φόρων

Πίνακας 13: Συνοπτικός πίνακας φόρων Ιρλανδίας 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	12,5% (i)
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	33% (ii)
% φόρου υποκαταστημάτων	12,5% (i)
Παρακράτηση φόρου (%)	
Μερίσματα	20% (iii), (iv)
Τόκοι	20%, (iv), (v), (vi)
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	20% (iv), (v), (vi)
Μεταφορά Ζημιών (έτη)	
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	1
Σε επόμενα φορολογικά έτη	απεριόριστα

- (i) Ο συντελεστής αυτός ισχύει για τα έσοδα από συναλλαγές και για ορισμένα μερίσματα που εισπράττονται από μη εγκατεστημένες εταιρείες. Για ορισμένα εισοδήματα και ορισμένες δραστηριότητες ισχύει συντελεστής 25%. Για λεπτομέρειες σχετικά με τους φορολογικούς συντελεστές, (βλ. παρ.4.1, 4.2.)
- (ii) Για τη διάθεση ορισμένων ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής ισχύει συντελεστής 40%.
- (iii)Αυτός ο παρακρατούμενος φόρος επιβάλλεται στα διανεμόμενα μερίσματα που υπόκεινται σε εξαιρέσεις (βλ. παρ.4.4.)
- (iv) Ισχύει τόσο για τους κατοίκους όσο και για τους μη κατοίκους.
- (v) Οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρεία στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας σε εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος της

Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας απαλλάσσονται από τον παρακρατούμενο φόρο, υπό όρους. Το επιτόκιο των τραπεζικών καταθέσεων υπόκειται σε φόρο παρακράτησης τόκων κατά 39%. Οι εξαιρέσεις τόκων ισχύουν για τραπεζικούς τόκους που καταβάλλονται σε μη μόνιμους κατοίκους και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, για τραπεζικούς τόκους που καταβάλλονται σε ιρλανδικές εταιρείες και συνταξιοδοτικά ταμεία.

(vi) Η Ιρλανδία εφάρμοσε την οδηγία της ΕΕ περί τόκων και δικαιωμάτων, η οποία τέθηκε σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2004.

(vii) Σύμφωνα με το ιρλανδικό εσωτερικό δίκαιο, η παρακράτηση φόρου επί των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ισχύει μόνο για ορισμένα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και για άλλες πληρωμές που θεωρούνται ως "ετήσιες πληρωμές" σύμφωνα με το ιρλανδικό δίκαιο. Το ιρλανδικό έσοδο επιβεβαίωσε ότι ο παρακρατούμενος φόρος δεν χρειάζεται να αφαιρεθεί από τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους όσον αφορά τα αλλοδαπά διπλώματα ευρεσιτεχνίας (υπό όρους).

4.8. Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Ιρλανδίας Ελλάδας

Ο πιο κάτω πίνακας παρουσιάζει τα μέγιστα ποσοστά παρακράτησης φόρου από εισπράξεις φορολογικού κάτοικου Ιρλανδίας από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας με την οποία η Ιρλανδία έχει υπογράψει σύμβαση για αποφυγή διπλής φορολογίας

Πίνακας 11: Φόρος παρακράτησης σε εισερχόμενες πληρωμές στην Ιρλανδία

Χώρα	Μερίσματα (%)	Τόκοι (%)	Δικαιώματα εκμετάλλευσης (%)
Ελλάδα	0	0/5(I)	0/5 (I)

(I): Η Ιρλανδία εφάρμοσε την οδηγία 2003/49 / ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, σχετικά με κοινό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων που συνάπτονται μεταξύ 25% συνδεδεμένων εταιρειών διαφόρων κρατών μελών της ΕΕ. Ο νόμος περί οικονομικών του 2005 επέκτεινε τα οφέλη αυτά

στην Ελβετία Εάν εφαρμοστεί η οδηγία, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου μειώνεται στο 0%.

4.9. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ιρλανδίας³⁶

Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και ωφέλειας από κεφάλαιο.

Νόμος Υπ' αριθ. 3300/04³⁷ (Φ.Ε.Κ. 262/2004/23-12-2004 τα')

Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην Αθήνα στις **24 Νοεμβρίου 2003**.

4.10. ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Ιρλανδίας³⁸

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Ιρλανδίας για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.


36

http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/ddos/sadf/FEK_IRLANDIA.pdf

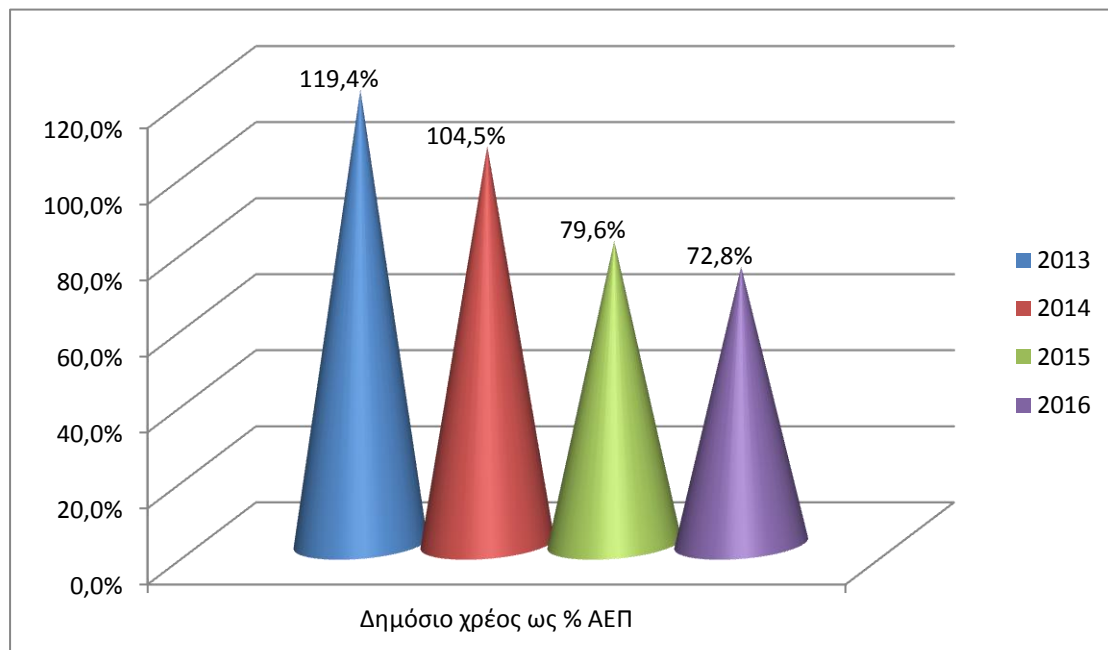
³⁷ Ανακοίνωση Αριθ. Φ.0544/ΑΣ25/Μ.5597 (ΦΕΚ Α' 8/17.1.2005) για τη θέση σε ισχύ της σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και ωφέλειας από κεφάλαιο.

38

https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false

				
ΙΡΛΑΝΔΙΑ				
	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δισ €)	180314,9	194570,3	253251,3	275537,1
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δισ €)	215,296	203,326	201,588	200,591
ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	119,4%	104,5%	79,6%	72,8%

4.10.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους Ιρλανδίας ως % ΑΕΠ



5.Φορολογία Νομικών Προσώπων Μάλτας

5.1. Εταιρικός Φόρος Εισοδήματος

Οι εταιρείες που θεωρούνται ότι έχουν τη συνήθη διαμονή τους και διαμένουν στη Μάλτα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στη Μάλτα θεωρούνται κάτοικοι Μάλτας. Επιπλέον, οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες εκτός της Μάλτας θεωρούνται ότι κατοικούν στη Μάλτα εάν η διαχείριση και ο έλεγχος ασκούνται στη Μάλτα.

5.2. Συντελεστής Εταιρικού φόρου

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο μόνος φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη των εταιρειών. Ο κανονικός συντελεστής φόρου εισοδήματος για όσους θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας είναι **35%**. Η κυβέρνηση της Μάλτας όμως, προκειμένου να προσελκύσει επενδύσεις επιστρέφει τα 6/7 του φόρου που πληρώθηκε από την επιχείρηση (το 30% από το 35%), στους μετόχους της αρκεί αυτοί να **μην είναι** φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας. Έτσι ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής στην Μάλτα είναι ο χαμηλότερος στην Ευρώπη, **μόλις 5%**³⁹.

5.3. Κεφαλαιουχικά κέρδη

Ο φόρος εισοδήματος (35%) επιβάλλεται στα κέρδη κεφαλαίου που προκύπτουν από τη μεταβίβαση κυριότητας μόνο των ακόλουθων περιουσιακών στοιχείων:

1. Ακίνητη περιουσία. Ωστόσο, το κεφαλαιουχικό κέρδος από μεταβιβάσεις ακινήτων ή δικαιώματα επί ακίνητης περιουσίας που υπόκεινται στον νέο φόρο μεταβίβασης ακινήτων.
2. Τίτλοι (μετοχές της εταιρείας που δεν προβλέπουν σταθερό ποσοστό απόδοσης, μονάδες σε Συλλογικά Επενδυτικά Σχέδια και μονάδες που σχετίζονται με συνδεδεμένες μακροπρόθεσμες ασφάλειες) [συμβάσεις ασφάλισης ζωής βάσει των οποίων οι παροχές καθορίζονται, εν όλο ή εν μέρει, σε σχέση με την αξία, ή έσοδα από ακίνητα)].
3. Υπεραξία, επιχειρηματικές άδειες, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και εμπορικά ονόματα.

³⁹ <http://www.actionconsulting.gr/el/faq.html#>

4. Ευεργετικά συμφέροντα σε καταπιστεύματα.
5. Πλήρη ή μερικά συμφέροντα σε εταιρικές σχέσεις.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η μετατόπιση της αξίας και η αναπροσαρμογή της αξίας οδηγεί σε φορολογητέα κέρδη κεφαλαίου.

Εάν ένα πρόσωπο αποκτήσει ή αυξήσει ένα μερίδιο της εταιρικής σχέσης, θεωρείται ότι συντελείται η μεταβίβαση συμμετοχής στην εταιρία στον εν λόγω εταίρο από τους λοιπούς εταίρους και συνεπώς υπόκειται σε φόρο.

Για τους σκοπούς των κανόνων κεφαλαιακών κερδών, η "μεταφορά" έχει έναν ευρύ ορισμό ο οποίος δεν περιορίζεται στην πώληση. Περιλαμβάνει επίσης οποιαδήποτε εκχώρηση ή εκχώρηση δικαιωμάτων, μείωση μετοχικού κεφαλαίου, εκκαθάριση ή ακύρωση μεριδίων ή μετοχών σε Συλλογικά Επενδυτικά Σχέδια και άλλους τύπους συναλλαγών. Ο ορισμός δεν περιλαμβάνει κληρονομικότητα.

Οι μεταφορές που απαλλάσσονται από τον φόρο περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

1. Δωρεές σε φιλανθρωπικά ιδρύματα
2. "Επιβραβευτικές" επιχορηγήσεις για περιόδους μικρότερες των 50 ετών (ο Αστικό Κώδικας ορίζει ως "σύμβαση" ως συμβόλαιο βάσει της οποίας ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη παραχωρεί στο άλλο, διαχρονικά ή για ένα χρονικό διάστημα, στέγη για δηλωμένο ετήσιο μίσθωμα ή έδαφος ενοίκιο, το οποίο ο συμβαλλόμενος συμφωνεί να καταβάλει στον παραχωρητή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος, ως αναγνώριση της θητείας)
3. Μεταφορές χρεωστικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιρειών
4. Μεταβιβάσεις από μη κατοίκους κινητών αξιών σε εταιρείες της Μάλτας που δεν ασχολούνται πρωτίστως με τη διατήρηση ακινήτων στη Μάλτα
5. Μεταφορές κινητών αξιών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Μάλτας καθώς και μεταβιβάσεις μεριδίων σχετιζόμενων με συνδεδεμένες μακροπρόθεσμες ασφαλιστικές εργασίες, εάν τα οφέλη που προκύπτουν από τις μονάδες προσδιορίζονται πλήρως με βάση την αξία ή τα έσοδα από τίτλους που είναι εισηγμένοι στη Μάλτα Χρηματιστήριο
6. Μεταβιβάσεις από μη κάτοικους μονάδων σε Συλλογικά Επενδυτικά Σχέδια

Η αναβολή ανάκτησης για περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση είναι επίσης διαθέσιμη εάν το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε στην επιχείρηση για τουλάχιστον τρία έτη και εάν αντικατασταθεί εντός ενός έτους από ένα στοιχείο που χρησιμοποιείται μόνο για παρόμοιο σκοπό.

Τα φορολογητέα κέρδη κεφαλαίου περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος με τους συνήθεις συντελεστές φόρου εισοδήματος. Οι κεφαλαιακές ζημιές μπορούν να συμψηφιστούν μόνο με κέρδη κεφαλαίου. Οι ζημιές από εμπορικές συναλλαγές μπορούν να μεταφερθούν για να συμψηφιστούν τα κεφαλαιακά κέρδη τα επόμενα έτη.

Προσωρινός φόρος 7% της αντιπαροχής ή της αξίας της δωρεάς πρέπει να καταβάλλεται από έναν πωλητή για τη μεταβίβαση περιουσίας, εάν η συναλλαγή υπόκειται στο καθεστώς κεφαλαιακών κερδών. Ο Επίτροπος για τα Έσοδα μπορεί να επιτρέψει τη μείωση του συντελεστή του προσωρινού φόρου, εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι το κεφαλαιουχικό κέρδος που προκύπτει από τη συναλλαγή είναι μικρότερο από το 20% της αντιπαροχής. Ο προσωρινός καταβληθείς φόρος επιτρέπεται ως πίστωση έναντι του φόρου εισοδήματος.

Εάν μια εταιρεία μεταβιβάσει περιουσιακά στοιχεία στους μετόχους της ή σε πρόσωπο που συνδέεται με μέτοχο, κατά τη διάρκεια εκκαθάρισης ή διανομής περιουσιακών στοιχείων που κατέχουν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας που μεταβιβάζει το ακίνητο, η μεταφορά απαλλάσσεται από το φόρο αν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις.

5.4. Φόρος μεταβίβασης ακινήτου

Γενικά, η μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας στη Μάλτα φορολογείται με συντελεστή 8% επί του υψηλότερου από το αντάλλαγμα ή την αγοραία αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Καμία έκπτωση δεν μπορεί να μειώσει τη φορολογική βάση, εκτός από τις αμοιβές των πρακτορείων που υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ωστόσο, ισχύουν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε ορισμένες περιπτώσεις. Σε γενικές γραμμές, οι περιπτώσεις υπό τις οποίες ισχύουν οι διαφορετικοί συντελεστές είναι οι ακόλουθοι.:

1. Εάν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο αποκτήθηκε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2004, ο πωλητής φορολογείται στο 10% της αξίας μεταβίβασης.

2. Ισχύει συντελεστής 5% εάν το ακίνητο μεταβιβαστεί πριν από πέντε χρόνια από την ημερομηνία απόκτησης ή εάν το μεταβιβασθέν ακίνητο είναι αποκατεστημένο ακίνητο.
3. Εάν η μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτήθηκε μέσω δωρεάς πραγματοποιείται για διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών από την ημερομηνία της δωρεάς, εφαρμόζεται συντελεστής 12% στην υπέρβαση της αξίας μεταβίβασης πέραν της αξίας κτήσεως.
4. Εάν τα ακίνητα που δεν αποτελούν μέρος ενός έργου μεταβιβάζονται σε διάστημα μικρότερο των πέντε ετών από την ημερομηνία της απόκτησης, ισχύει μια τιμή 5% για την αξία μεταβίβασης.

5.5.Βασικά Φορολογικά κίνητρα

Ο νόμος για τις επιχειρήσεις της Μάλτας περιέχει διάφορα κίνητρα για την προώθηση και επέκταση των επιχειρήσεων, τα οποία καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα τομέων και δραστηριοτήτων. Τα κίνητρα που προβλέπονται πρακτικά μπορούν να χωριστούν σε έξι κατηγορίες, οι οποίες περιγράφονται στα ακόλουθα έξι υποτιμήματα. Άλλα φορολογικά κίνητρα που διατίθενται στη Μάλτα συζητούνται στις επόμενες υποενότητες.

1. **Πρόσβαση στη χρηματοδότηση.** Το καθεστώς μικροεγγράφων παρέχει στις επιλέξιμες επιχειρήσεις εγγύηση μέχρι 80% για δάνεια ύψους έως 100.000 ευρώ, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση σχεδίων που οδηγούν σε ενίσχυση, ανάπτυξη και ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Τα δάνεια με χαμηλό επιτόκιο (δάνεια με χαμηλότερα επιτόκια) είναι διαθέσιμα στις μεταποιητικές επιχειρήσεις που καλύπτουν το 33% ενός εγκεκριμένου έργου, αλλά δεν μπορούν να υπερβαίνουν το 75% του κόστους των εγκαταστάσεων, των μηχανημάτων και του εξοπλισμού. Οι επιδοτήσεις επιτοκίων δανείων και η χρηματοδότηση δικαιωμάτων είναι διαθέσιμες για εξαιρετικά καινοτόμα έργα.
2. **Επενδυτική ενίσχυση.** Οι εταιρείες που ασκούν συγκεκριμένες δραστηριότητες μπορούν να επωφεληθούν από πιστώσεις φόρου σχετικά με τις κεφαλαιουχικές δαπάνες, τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης ή την επανεπένδυση των κερδών που προέρχονται από το εμπόριο ή την επιχείρηση σε ένα εγκεκριμένο έργο.

3. **Ανάπτυξη μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.** Παρέχονται επιχορηγήσεις για τη δημιουργία και την ανάπτυξη καινοτόμων νεοσύστατων επιχειρήσεων και την ανάπτυξη μικρής και μεσαίας κλίμακας επιχειρήσεων που αναπτύσσουν ή σκοπεύουν να αναπτύξουν δραστηριότητα που μπορεί να συμβάλει στην οικονομική ανάπτυξη της Μάλτας, υπό τον όρο ότι πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις εκπληρωθεί. Επίσης, η Μάλτα Enterprise Corporation παρέχει βοήθεια σχετικά με την πρόσληψη εμπειρογνομόνων και τη χρήση τεχνολογίας επικοινωνιών πληροφοριών ή ηλεκτρονικού επιχειρείν (η επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω συστημάτων τεχνολογίας πληροφοριών). Οι επιχορηγήσεις στο πλαίσιο αυτού του καθεστώτος δεν είναι επί του παρόντος διαθέσιμες ή υπό εξέταση. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να παρακολουθούν τις τροποποιήσεις.
4. **Προγράμματα έρευνας και ανάπτυξης και καινοτομίας.** Παρέχονται φορολογικά κίνητρα και επιχορηγήσεις σε μετρητά για να ενθαρρύνουν τις καινοτόμες επιχειρήσεις να συμμετάσχουν στην έρευνα και την ανάπτυξη.
5. **Έσοδα από δικαιώματα ευρεσιτεχνίας.** Το σύστημα εισοδήματος από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας από διπλώματα ευρεσιτεχνίας έχει ως στόχο να ενθαρρύνει τις επενδύσεις στην έρευνα, τη δημιουργία γνώσεων και την εκμετάλλευση της πνευματικής ιδιοκτησίας. Φορολογικά οφέλη είναι διαθέσιμα σε ιδιώτες και επιχειρήσεις που κατέχουν τα δικαιώματα κατοχυρωμένης με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας πνευματικής ιδιοκτησίας και λαμβάνουν έσοδα από δικαιώματα.
6. **Υποστήριξη επιχειρήσεων.** Παρέχεται βοήθεια στις επιχειρήσεις για να τους υποστηρίξουν στην ανάπτυξη της διεθνούς ανταγωνιστικότητάς τους, στη βελτίωση των διαδικασιών τους και στη δικτύωση με άλλες επιχειρήσεις.

5.6. Άλλα φορολογικά κίνητρα

Απασχόληση και κατάρτιση. Η εταιρία απασχόλησης και κατάρτισης (ETC) αναλαμβάνει και διαχειρίζεται τα κίνητρα απασχόλησης και κατάρτισης. Οι επιχειρήσεις υποστηρίζονται για την πρόσληψη νέων υπαλλήλων και την εκπαίδευση του προσωπικού τους. Αυτά τα κίνητρα συμβάλλουν στη δημιουργία περισσότερων ευκαιριών απασχόλησης και δραστηριοτήτων κατάρτισης.

Νόμος περί φόρου εισοδήματος. Ο νόμος περί φόρου εισοδήματος προβλέπει την αφαίρεση του 150% των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης.

Ναυτιλία. Ο ναυτικός νόμος της Μάλτας βασίζεται στις βρετανικές νόμιμες πηγές, ενσωματώνοντας μέτρα που περιέχουν ένα σύστημα υποθηκών που παρέχουν εξαιρετική ασφάλεια. Ωστόσο, η νομοθεσία της Μάλτας περιλαμβάνει επίσης μέτρα που προσφέρουν ελκυστικά φορολογικά πακέτα στη ναυτιλιακή βιομηχανία.

Ένας οργανισμός χαρακτηρίζεται ως ναυτιλιακός οργανισμός εάν ασκεί μία ή περισσότερες συγκεκριμένες δραστηριότητες και εάν λάβει άδεια από τον Γενικό Γραμματέα για να του επιτρέψει να διεξάγει τέτοιες δραστηριότητες. Ακολουθούν οι συγκεκριμένες δραστηριότητες:

1. Η κυριότητα, η εκμετάλλευση (υπό καθεστώς ναύλωσης ή άλλου είδους), η διοίκηση και η διαχείριση πλοίου ή πλοίων που έχουν καταχωριστεί ως πλοίο της Μάλτας δυνάμει του νόμου περί εμπορικής ναυτιλίας και η άσκηση συναφών οικονομικών,
2. Η κυριότητα, η εκμετάλλευση (υπό καθεστώς ναύλωσης ή άλλου είδους), η διοίκηση και η διαχείριση πλοίου ή πλοίων που είναι νηολογημένα υπό τη σημαία άλλου κράτους και η άσκηση συναφών οικονομικών,
3. Η κατοχή μετοχών ή άλλων συμμετοχών σε εταιρείες της Μάλτας ή αλλοδαπών που είναι εγκατεστημένες για οποιονδήποτε από τους σκοπούς που αναφέρονται στο νόμο και η άσκηση συναφών χρηματοοικονομικών,
4. Η άντληση κεφαλαίων μέσω δανείων, η έκδοση εγγυήσεων ή η έκδοση τίτλων από μια εταιρεία, εάν ο σκοπός μιας τέτοιας δραστηριότητας είναι η επίτευξη των στόχων του ίδιου του ναυτιλιακού οργανισμού ή άλλων ναυτιλιακών οργανισμών της ίδιας ομάδας
5. Η άσκηση τέτοιων άλλων δραστηριοτήτων στο ναυτιλιακό τομέα που προβλέπονται από τους κανονισμούς

Ένας ναυτιλιακός οργανισμός μπορεί να ιδρυθεί ως εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (δημόσια ή ιδιωτική), ξένο νομικό πρόσωπο που έχει εγκαταστήσει έδρα στη Μάλτα ή άλλο τύπο οντότητας που ορίζεται στο νόμο.

Εάν οι δραστηριότητες ενός ναυτιλιακού οργανισμού περιορίζονται στις δραστηριότητες και τις συναφείς δραστηριότητες που περιγράφονται παραπάνω, ισχύει η ακόλουθη ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση:

Δεν εισπράττεται φόρος εισοδήματος επί του εισοδήματος που προέρχεται από τις ναυτιλιακές δραστηριότητες ενός οργανισμού ναυτιλίας με άδεια.

Κανένας φόρος εισοδήματος δεν επιβάλλεται στα κέρδη που προκύπτουν από την εκκαθάριση, την εξαγορά, την ακύρωση ή οποιαδήποτε άλλη διάθεση μετοχών, τίτλων ή άλλων συμφερόντων, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, που τηρούνται σε εγκεκριμένο ναυτιλιακό οργανισμό που κατέχει, λειτουργεί, διαχειρίζεται ή διαχειρίζεται πλοίο φόρου χωρητικότητας. το πλοίο είναι πλοίο φόρου χωρητικότητας.

Κανένας φόρος εισοδήματος δεν επιβάλλεται στους τόκους ή άλλα εισοδήματα που καταβάλλονται σε ένα πρόσωπο σε σχέση με τη χρηματοδότηση των εργασιών των αδειοδοτημένων ναυτιλιακών οργανισμών.

Τα έσοδα που προέρχονται από διαχειριστή πλοίων από δραστηριότητες διαχείρισης πλοίων θεωρούνται έσοδα που προέρχονται από «ναυτιλιακές δραστηριότητες» και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος βάσει του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος εφόσον πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

Η εταιρεία διατηρεί κατάλληλους λογαριασμούς σχετικά με τις ναυτιλιακές της δραστηριότητες.

Ο πλοιοκτήτης καταβάλλει ετήσιο φόρο χωρητικότητας στον Γενικό Γραμματέα.

Για τους σκοπούς αυτούς, ως «ναυτιλιακή δραστηριότητα» νοείται η διεθνής θαλάσσια μεταφορά εμπορευμάτων ή επιβατών ή η παροχή άλλων υπηρεσιών προς ή από πλοίο, οι οποίες ενδέχεται να είναι παρεπόμενες των δραστηριοτήτων αυτών ή να συνδέονται με τέτοιες δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένης της ιδιοκτησίας, της ναύλωσης ή άλλης πράξης ενός πλοίου που ασχολείται με όλες ή οποιεσδήποτε από τις παραπάνω δραστηριότητες ή διαφορετικά μπορεί να συνταγογραφηθεί.

Τα έσοδα που προέρχονται από εγκεκριμένο ναυτιλιακό οργανισμό από την πώληση ή μεταβίβαση πλοίου φόρου χωρητικότητας ή από τη διάθεση δικαιώματος σε πλοίο,

το οποίο, όταν παραδοθεί ή ολοκληρωθεί, θεωρείται ως φόρος χωρητικότητας, απαλλάσσεται από τον φόρο. Το 2012, η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) κίνησε έρευνα σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για το σύστημα φορολογίας της χωρητικότητας στη Μάλτα. Η έρευνα αυτή συνεχίζεται και, προς το παρόν, αναστέλλεται το σύστημα φόρου χωρητικότητας.

Συλλογικά σχέδια επενδύσεων ή ταμεία. Τα Συλλογικά Επενδυτικά Σχέδια ή τα Αμοιβαία Κεφάλαια πρέπει να διαθέτουν άδεια βάσει του Νόμου περί Επενδυτικών Υπηρεσιών. Τα συστήματα συλλογικών επενδύσεων λαμβάνουν συνήθως τη μορφή εταιρικών κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένων ανοικτών (SICAV) και κλειστών κεφαλαίων, ή μη εταιρικών κεφαλαίων, όπως τα καταπιστεύματα αμοιβαίων κεφαλαίων.

Το εισόδημα των Συλλογικών Επενδυτικών Σχεδίων (εκτός των εσόδων από ακίνητα που βρίσκονται στη Μάλτα και τα έσοδα από επενδύσεις) απαλλάσσεται από το φόρο. Επιπλέον, τα καθορισμένα κεφάλαια υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου επί του τοπικού επενδυτικού εισοδήματός τους. Αυτά τα κεφάλαια υπόκεινται σε τελικό παρακρατούμενο φόρο 15% επί των εισπραχθέντων τραπεζικών τόκων και σε τελικό παρακρατούμενο φόρο 10% επί άλλων εσόδων από επενδύσεις, όπως τόκοι επί ομολόγων και κρατικών αποθεμάτων (μονάδες που εκδίδονται από την κυβέρνηση στις οποίες απευθύνεται το ευρύ κοινό να περιγράψω). Σύμφωνα με τους κανονισμούς που εκδίδει το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων, τα προβλεπόμενα κεφάλαια είναι τα κεφάλαια των οποίων το ενεργητικό στη Μάλτα ανέρχεται στο 85% ή περισσότερο του συνολικού ενεργητικού τους. Τα κεφαλαιακά κέρδη που προέρχονται από κεφάλαια από πωλήσεις επενδύσεων και περιουσιακά στοιχεία απαλλάσσονται επίσης από το φόρο.

Τα κεφαλαιακά κέρδη που αποκτώνται από τους μεριδιούχους από την πώληση των μεριδίων τους σε καθορισμένα κεφάλαια που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο της Μάλτας απαλλάσσονται από τον φόρο. Οι κάτοχοι μεριδίων σε μη εισηγμένα συνταξιοδοτικά ταμεία υπόκεινται σε φόρο επί των κερδών τους. Φόρος στο 15% παρακρατείται από τα κεφαλαιακά κέρδη που πραγματοποιούν οι κάτοικοι επενδυτές σε ορισμένες εκποιήσεις εισηγμένων μετοχών σε μη καθορισμένα κεφάλαια. Για τα συστήματα συλλογικών επενδύσεων μη κατοίκων, οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου εφαρμόζονται μόνο εάν η διάθεση των μετοχών πραγματοποιείται μέσω

εξουσιοδοτημένου ενδιάμεσου χρηματοπιστωτικού φορέα. Εάν η διάθεση μετοχών σε μη καθορισμένα κεφάλαια δεν πραγματοποιείται μέσω εξουσιοδοτημένου χρηματοπιστωτικού διαμεσολαβητή, δεν οφείλεται κανένας παρακρατούμενος φόρος και τα κέρδη κεφαλαίου πρέπει να γνωστοποιούνται από τον επενδυτή-κάτοικο στη φορολογική δήλωση του ατόμου και να φορολογούνται με τους συνήθεις συντελεστές του φόρου εισοδήματος, μέχρι το 35% κατ' ανώτατο όριο.

Έσοδα αεροπορικών μεταφορών. Τα έσοδα που προέρχονται από την κυριότητα, τη μίσθωση ή τη λειτουργία αεροσκαφών και μηχανών αεροσκαφών που χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές επιβατών ή εμπορευμάτων (έσοδα από αεροπορικές μεταφορές) θεωρείται ότι προκύπτουν εκτός Μάλτας ανεξάρτητα από το εάν το αεροσκάφος εκτελείται από τη Μάλτα. Κατά συνέπεια, μια εταιρεία που είναι εγκατεστημένη εκτός της Μάλτας, αλλά η οποία διαχειρίζεται και ελέγχεται στη Μάλτα (κάτοικος, αλλά δεν έχει την κατοικία του για φορολογικούς σκοπούς, ή "μη-dom co") πρέπει να καταβάλλει φόρο επί του εισοδήματος που προέρχεται από το εισόδημα της αεροπορίας με βάση το έμβασμα. Τα εισιτήρια αερομεταφορών που δεν εισπράττονται στη Μάλτα δεν φορολογούνται στη Μάλτα. Αυτό συνεπάγεται ότι ένας μη-εγχώριος φορέας μπορεί να ελέγξει τη φορολογική οφειλή του από τη Μάλτα μέσω των εμβασμάτων του και ότι ένα εισόδημα αεροπορίας που δεν προέρχεται από το κράτος και δεν εισπράττεται στη Μάλτα απαλλάσσεται από το φόρο επί των εισοδημάτων του στην αεροπορία.

5.7. Προσδιορισμός εσόδων εμπορικών συναλλαγών

5.7.1. Γενικά

Το φορολογητέο εισόδημα είναι το καθαρό κέρδος που αναφέρεται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, με ορισμένες προσαρμογές. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά στην παραγωγή εισοδήματος εκπίπτουν.

Τα έξοδα που δεν είναι εκπεστέα περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

1. Αποσβέσεις υπεραξίας
2. Όλοι οι τύποι διατάξεων
3. Εθελοντικές πληρωμές
4. Έξοδα ανακτήσιμα με ασφάλεια

5. Δαπάνες προμήθειας (εξαιρουμένων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν όσον αφορά την κατάρτιση του προσωπικού, τους μισθούς ή τους μισθούς και τη διαφήμιση εντός των 18 μηνών που προηγούνται της ημερομηνίας κατά την οποία η εταιρεία αρχίζει να ασκεί τις εμπορικές της δραστηριότητες)
6. Μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές
7. Λοιπά έξοδα που δεν προκύπτουν από την παραγωγή εσόδων

5.7.2. Αποθέματα

Τα αποθέματα συνήθως αποτιμώνται στο χαμηλότερο από το κόστος ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.

5.7.3. Φορολογικές Αποσβέσεις

Τα δικαιώματα φορολογικής απόσβεσης περιλαμβάνουν τις αρχικές αποζημιώσεις και τα ετήσια δικαιώματα φθοράς.

Οι αρχικές αποζημιώσεις χορηγούνται με συντελεστή 10% σε σχέση με τα νέα βιομηχανικά κτίρια και κατασκευές.

Τα δικαιώματα φθοράς για τα εργοστάσια και τα μηχανήματα υπολογίζονται με τη μέθοδο της ευθείας γραμμής. Τα βιομηχανικά κτίρια και κατασκευές αποσβένονται επίσης με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης.

Τα ακόλουθα είναι ο ελάχιστος αριθμός ετών κατά τον οποίο μπορούν να αποσβένονται οι κύριες κατηγορίες εγκαταστάσεων και μηχανημάτων.

Πίνακας 12: Πίνακας φορολογικών αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων

Περιουσιακό στοιχείο	Χρόνια
H/Y και ηλεκτρονικός εξοπλισμός	4
Λογισμικό H/Y	4
Μηχανοκίνητα οχήματα	5 ⁴⁰
Έπιπλα και σκεύη , εξαρτήματα	10

⁴⁰ Το κόστος των μη εμπορικών οχημάτων περιορίζεται σε 14.000 ευρώ.

Άλλα μηχανήματα	5
Άλλα φυτά	10

Πηγή: www.ey.com

5.8. Μεταφορά ζημιών

Οι φορολογικές ζημίες που προκύπτουν από ένα εμπόριο ή μια επιχείρηση μπορούν να μεταφερθούν επ 'αόριστον για να αντισταθμιστούν όλα τα μελλοντικά έσοδα. Οι μη απορροφούμενες φορολογικές αποσβέσεις μπορούν επίσης να μεταφερθούν επ 'αόριστον, αλλά μπορούν να αντισταθμίσουν μόνο τα έσοδα που προέρχονται από την ίδια πηγή. Δεν επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών σε προηγούμενα φορολογικά έτη.

5.9. Νομοθεσία κατά της φοροαποφυγής

Το δίκαιο της Μάλτας δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένους κανόνες τιμολόγησης μεταφοράς. Ωστόσο, περιέχει γενικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής για την αποφυγή της φοροαποφυγής μέσω ρυθμίσεων που έχουν αποκλειστικά φορολογικό κίνητρο. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων μπορεί να αγνοήσει μια ρύθμιση και να προσθέσει ένα ποσό στα φορολογητέα εισοδήματα, αν διαπιστώσει ότι μια συναλλαγή έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή ή την αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης.

5.10 Συντελεστές παρακράτησης φόρου μεταξύ Μάλτας – Ελλάδας

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Μάλτας, τα μερίσματα, οι τόκοι, οι εκπτώσεις, τα ασφάλιστρα και τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή. Οι τόκοι και τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη μόνιμους κατοίκους απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος στη Μάλτα, εφόσον δεν συνδέονται ουσιαστικά με μόνιμη εγκατάσταση στη Μάλτα μέσω της οποίας οι μη κάτοικοι ασκούν εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με τις φορολογικές συνθήκες της Μάλτας, οι μέγιστοι φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται στα μερίσματα που καταβάλλουν οι εταιρείες της Μάλτας σε πρόσωπα που κατοικούν στις άλλες χώρες της συνθήκης δεν υπερβαίνουν τον φορολογικό συντελεστή που καταβάλλουν οι δικαιούχες εταιρείες στη Μάλτα. Ο ακόλουθος πίνακας παρέχει τους μέγιστους συντελεστές παρακράτησης φόρου για

μερίσματα, τόκους και δικαιώματα εκμετάλλευσης σύμφωνα με τις φορολογικές συνθήκες της Μάλτας όσον αφορά την Ελλάδα.⁴¹

Πίνακας 13: Φόρος παρακράτησης σε εισερχόμενες πληρωμές στη Μάλτα.

Χώρα	Μερίσματα (%)	Τόκοι (%)	Δικαιώματα εκμετάλλευσης (%)
Ελλάδα	10/5 (i)	8	8

(i): Εάν ο μέτοχος έχει ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία >25%, τότε το εισερχόμενο μέρισμα έχει παρακράτηση 25%. Σε αντίθετη περίπτωση η παρακράτηση ανέρχεται στο 10%.

5.11 Συνοπτικός πίνακας φόρων

Πίνακας 13: Συνοπτικός πίνακας φόρων Μάλτας 2017

% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	35% (i)
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	35% (i)
% φόρου υποκαταστημάτων	35% (i)
Παρακράτηση φόρου (%)	0% (ii)
Μερίσματα	0%
Τόκοι	0%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	0%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)	

⁴¹ Πίνακας συντελεστών παρακράτησης των υπόλοιπων χωρών
<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-corporate-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ecImages/taxguides/WCTG-2017/WCTG-MT.xml>

Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	απεριόριστα

(i) βλ. παράγραφο 5.1 του αντίστοιχου κεφαλαίου, ο συντελεστής αυτός ισχύει για εταιρίες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας, εάν δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας ο φόρος είναι 5%.

(ii) βλ. παράγραφο 5.10 του αντίστοιχου κεφαλαίου

5.12 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Μάλτας⁴²

Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Μάλτας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος.

Νόμος 3681/2008. ΦΕΚ Α'144.

Η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην Αθήνα στις **13 Οκτωβρίου 2006**.

5.13 ΑΕΠ και δημόσιο χρέος Μάλτας⁴³

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε το ΑΕΠ της Μάλτας για τις χρονιές 2013-2016 σε δις €, για το 2017 αναφέρονται μόνο εκτιμήσεις καθώς δεν έχουν δημοσιευθεί επίσημα στοιχεία. Επίσης για τις αντίστοιχες χρονιές αναφέρουμε το γενικό δημόσιο χρέος σε δις € και συνεπώς έχοντας αυτά τα στοιχεία υπολογίζουμε το δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ.

⁴² http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/ddos/sadf/FEK_MALTA.pdf

⁴³

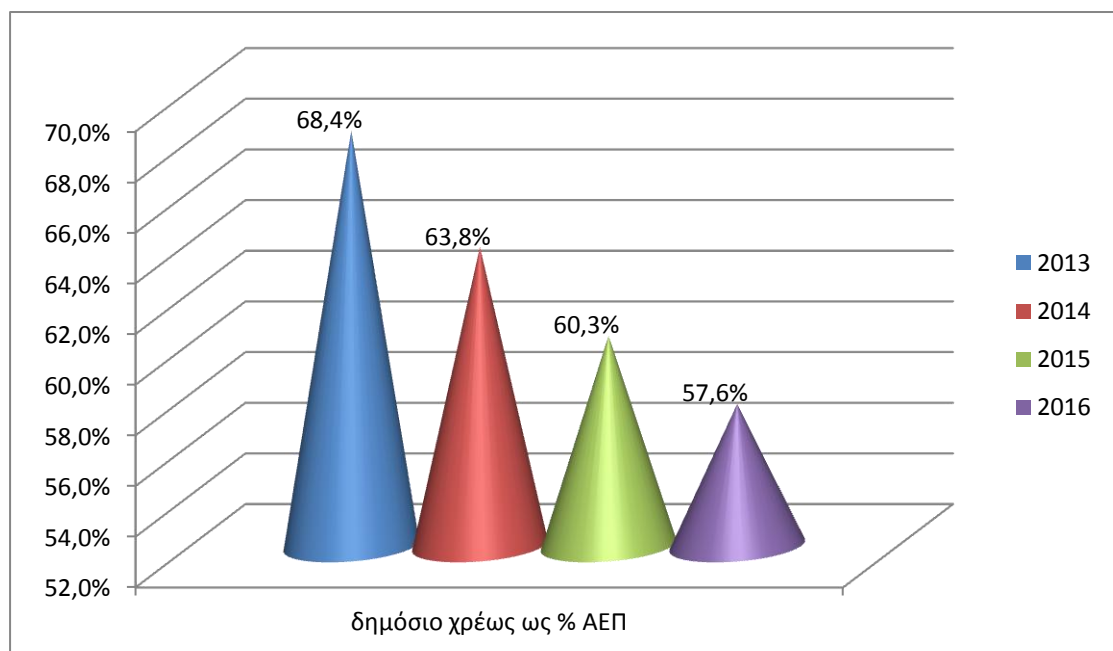
https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false



ΜΑΛΤΑ

	2013	2014	2015	2016
ΑΕΠ (δισ €)	7640,4	18073,7	9270,3	9942,7
ΓΕΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ (δισ €)	5,226	11,531	5,590	5,727
ΔΗΜΟΣΙΟ ΧΡΕΟΣ ΩΣ % ΑΕΠ	68,4%	63,8%	60,3%	57,6%

5.13.1 Διαγραμματική ανάλυση δημόσιου χρέους ως % ΑΕΠ



Κεφάλαιο Τρίτο – Εξέλιξη φορολογίας Νομικών Προσώπων εξεταζόμενων χωρών 2013-2017 και σύγκριση μεταξύ τους

3.1.Ανώτατοι συντελεστές φορολογίας Νομικών προσώπων Ευρωπαϊκής Ένωσης 2017

ΧΩΡΑ	Συντελεστής	Μερίσματα
Ουγγαρία	9,00%*	0% (i)
Βουλγαρία	10,00%	5%
Ιρλανδία	12,50%	20%
Κύπρος	12,50%	17% (ii)
Γερμανία	15,00%	25%
Λετονία	15,00%	15%
Λιθουανία	15,00%	15%
Ρουμανία	16,00%	16%
Κροατία	18,00% ***	12%
Πολωνία	19,00%	19%
Τσεχία	19,00%	15%
Σλοβενία	19,00%	15%
Λουξεμβούργο	19,00%*	15%
Εσθονία	20,00%	20%

Μεγάλη Βρετανία	20,00%	0%
Φιλανδία	20,00%	15%
Ισλανδία	20,00%	20%
Πορτογαλία	21,00%	25%
Σλοβακία	21,00%*	7%
Σουηδία	22,00%	30%
Δανία	22,00%	27%
Νορβηγία	24,00%*	25%
Ιταλία	24,00%*	26%
Αυστρία	25,00%	25%
Ολλανδία	25,00%**	15%
Ισπανία	25,00%*	19%
Ελλάδα	29,00%	15%
Βέλγιο	33,00%	30%
Γαλλία	33,33%	30%
Μάλτα	35,00%	0%

*Οι συντελεστές αυτοί ισχύουν από 01/01/2017

** 20% < 200.000 ευρώ και 25 % > 200.000 ευρώ

***Ο κανονικός συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών είναι 18%. Ο χαμηλότερος συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών 12% ισχύει για τους φορολογούμενους που πραγματοποίησαν έσοδα μικρότερα από 402.990,35€ κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο

- (i) 0% εάν πληρωθεί σε μόνιμα εγκαταστημένη εταιρία, 15% εάν πληρωθεί σε μόνιμο κάτοικο
- (ii) Ειδική συνεισφορά στο Ταμείο Άμυνας με ποσοστό 17% παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμους κατοίκους.

3.2.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ελλάδας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)

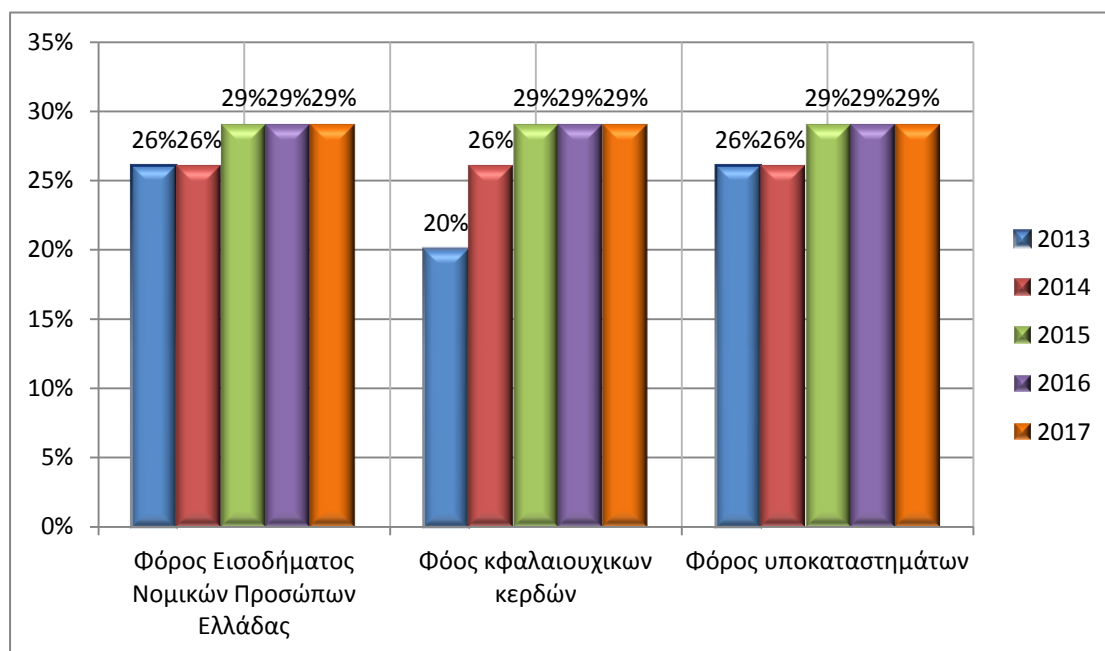
Ελλάδα	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	26%	26%	29%	29%	29%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	20%	26%	29%	29%	29%
% φόρου υποκαταστημάτων	26%	26%	29%	29%	29%
% Προκαταβολής Φόρου	-	80% ⁴⁴	100%	100%	100%
Παρακράτηση φόρου (%)					
Μερίσματα	10%	10%	10%	10% ⁴⁵	15%

⁴⁴ Μετά την ψήφιση του Νόμου 4336/2015 έγινε 100%.

Τόκοι	15%	15%	15%	15%	15%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	25%	20%	20%	20%	20%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0	0	0	0	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	5	5	5	5	5

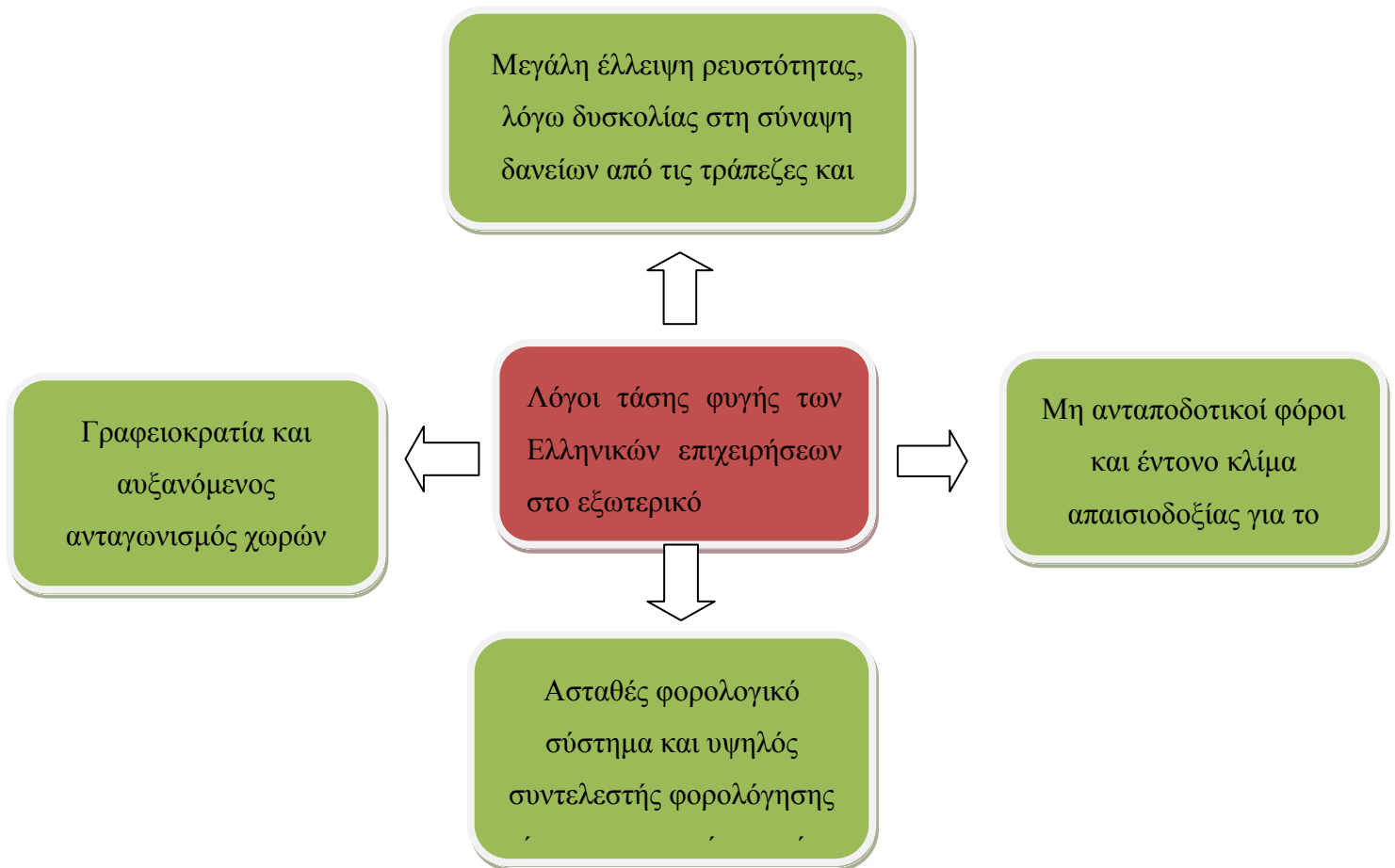
⁴⁵ Εάν ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από τα μερίσματα για τους μετόχου είναι το 2016, η παρακράτηση φόρου ανέρχεται στο 10%, ενώ αντίστοιχα εάν ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι το 2017 η παρακράτηση φόρου θα ανέρχεται στο 15%.

Γράφημα 3.2.1.: Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στην Ελλάδα



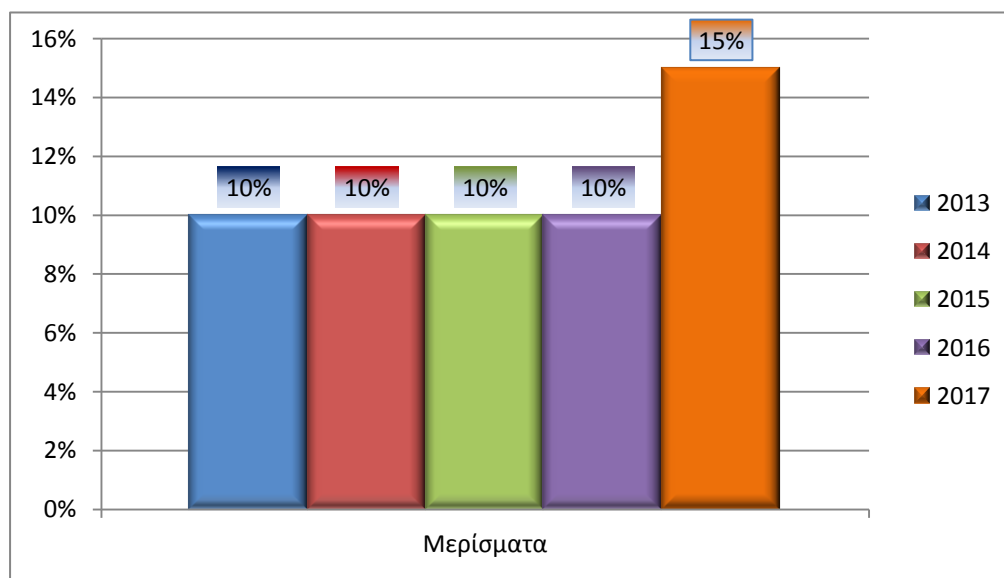
Σύμφωνα με το παραπάνω γράφημα παρατηρούμε ότι για τις δύο πρώτες εξεταζόμενες χρονιές 2013-2014 ο βασικός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων στην Ελλάδα ήταν στο 26% και τις επόμενες χρονιές μέχρι και σήμερα βρίσκεται σε ένα από τους υψηλότερους συντελεστές της Ευρωπαϊκής ένωσης καταλαμβάνοντας την τέταρτη θέση με 29%. Αμέσως πιο πάνω βρίσκονται το Βέλγιο στην τρίτη θέση (33%), δεύτερη η Γαλλία (33%) και πρώτη η Μάλτα (33%) όπως θα αναφερθούμε πιο αναλυτικά στη συνέχεια της εργασίας μας. Άρα την τελευταία πενταετία παρατηρούμε μια αύξηση της τάξεως του 10,34%. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος των εν λόγω υποκαταστημάτων για τις αντίστοιχες χρονιές ακολουθεί την ίδια πορεία. Τέλος ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών παρατηρούμε ότι παρουσιάζει μια αυξητική τάση για τις τρεις πρώτες εξεταζόμενες περιόδους όπου και παραμένει σταθερός για τις επόμενες 2 χρονιές. Με αφορμή τον υψηλό εταιρικό συντελεστή φορολόγησης στη χώρα μας παραθέτω μια συνοπτική εικόνα με τους κυριότερους λόγους φυγής των Ελληνικών επιχειρήσεων στο εξωτερικό.

Εικόνα 3.2.2.: Λόγοι φυγής των Ελληνικών επιχειρήσεων στο εξωτερικό



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Γράφημα 3.2.3.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων (%)



Εξετάζοντας το παραπάνω γράφημα παρατηρούμε τη σταθερή πορεία της φορολόγησης των μερισμάτων στην Ελλάδα για τα τέσσερα πρώτα εξεταζόμενα έτη όπου είναι ένας χαμηλός σχετικά συντελεστής συγκρινόμενος με τον αντίστοιχο φόρο των υπόλοιπων χωρών της Ευρωπαϊκής ένωσης⁴⁶. Από 1/1/2017 ο συντελεστής ορίζεται σε 15% (για διανομές που θα εγκριθούν από αυτή την ημερομηνία και έπειτα). Στην προκειμένη περίπτωση, ο παρακρατούμενος αυτός φόρος εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος.

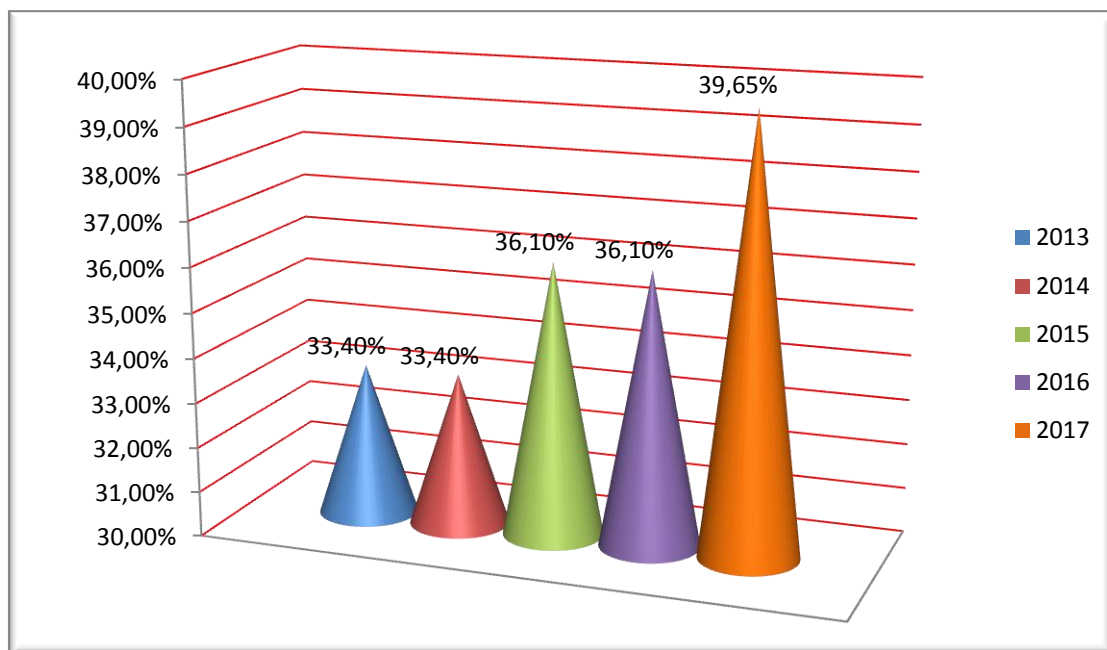
Τέλος, θα δείξουμε τον πραγματικό συντελεστή επιβάρυνσης στα μερίσματα που διανέμει μια ελληνική εταιρεία (χωρίς να υπολογίζουμε εδώ την εισφορά αλληλεγγύης που επιβαρύνει τα φυσικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τα μερίσματα), διαχρονικά από το 2013 έως σήμερα ο οποίος αποτυπώνεται στον επόμενο πίνακα⁴⁷:

Έτη	Συντ. Φορολογίας νομικών προσώπων	Συντ. φορολογίας μερισμάτων	Πραγματικός συντελεστής διανεμόμενων κερδών
2013	26%	10%	33,40%
2014	26%	10%	33,40%
2015	29%	10%	36,10%
2016	29%	10%	36,10%
2017	29%	15%	39,65%

⁴⁶ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203>

⁴⁷ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28778>

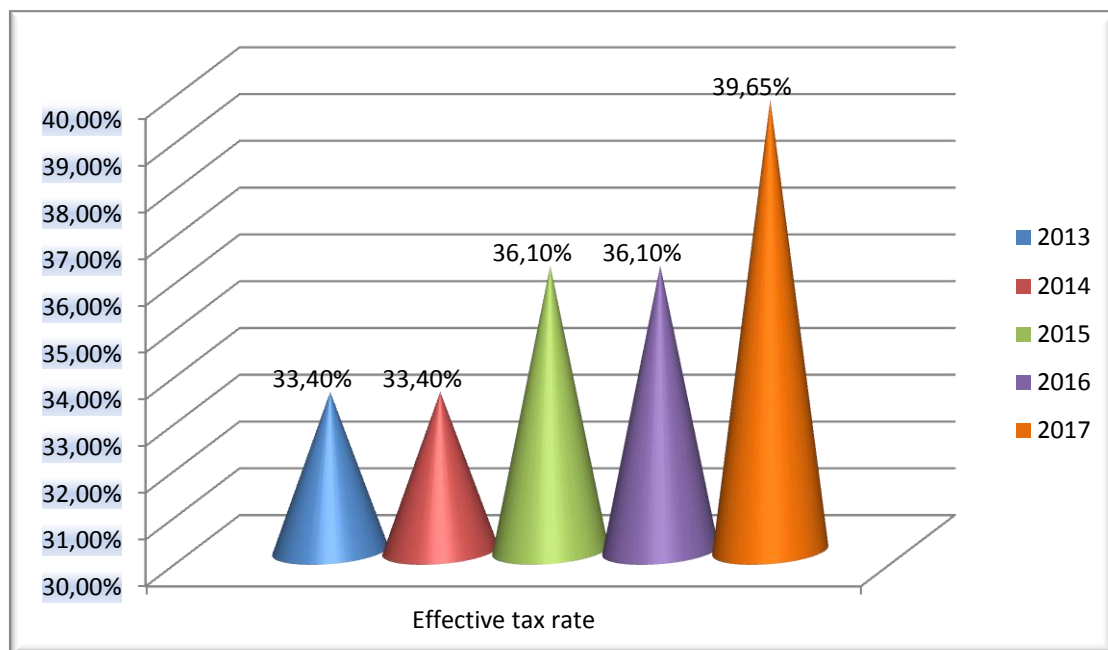
Γράφημα 3.2.4.: Πραγματικός συντελεστής Διανεμόμενων κερδών



Ας δούμε όμως αναλυτικά με χρήση παραδειγμάτων πως βγαίνει ο πραγματικός συντελεστής διανεμόμενων κερδών.

Κέρδη Νομικού προσώπου που αντιστοιχούν σε κάθε εταίρο	Έτη	Φόρος νομικού προσώπου	Υπόλοιπο για διανομή	Φόρος διανεμόμενων	Σύνολο	Ποσοστό συνολικής επιβάρυνσης (effective tax rate)
10.000	2013	2.600	7.400	740	3.340	33,40%
10.000	2014	2.600	7.400	740	3.340	33,40%
10.000	2015	2.900	7.100	710	3.610	36,10%
10.000	2016	2.900	7.100	710	3.610	36,10%
10.000	2017	2.900	7.100	1065	3.965	39,65%

Γράφημα 3.2.5.: Effective tax rate



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Σημείωση: Με την προσθήκη της επιβάρυνσης από την εισφορά αλληλεγγύης ο πραγματικός συντελεστής των μερισμάτων που διανέμονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις θα αυξανόταν πιο πολύ (αλλά σκοπίμως τον έχουμε απομονώσει).

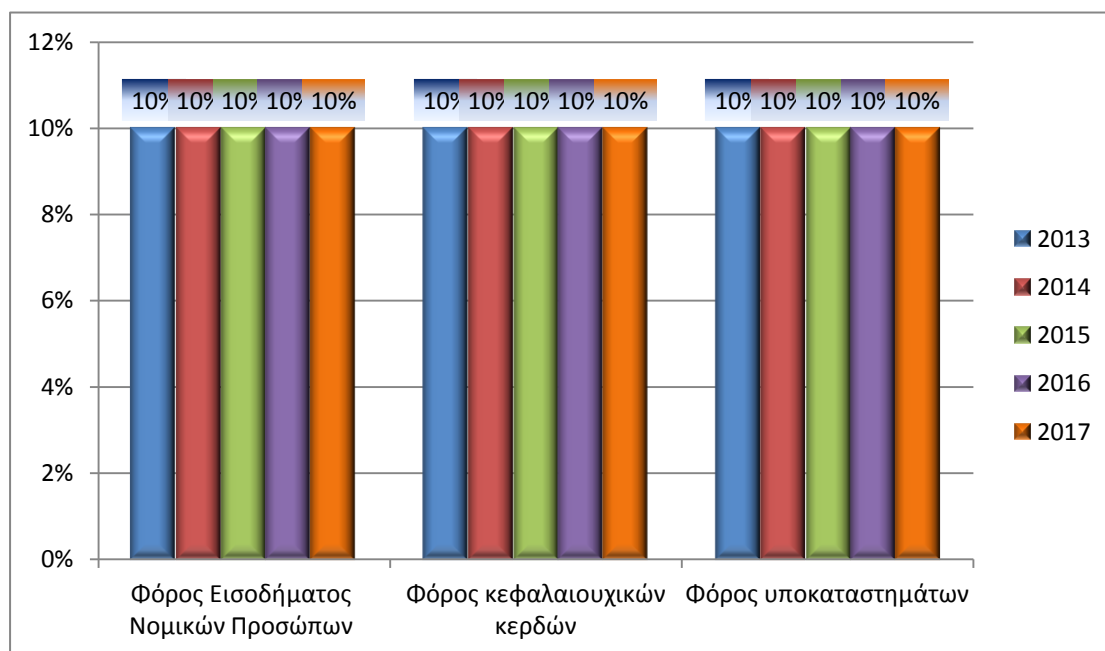
Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα και το γράφημά του παρατηρούμε τη συνεχιζόμενη μεταβολή του πραγματικού συντελεστή των μερισμάτων που διανέμονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις για το εξεταζόμενο χρονικό μας διάστημα (2013-2017).

3.2.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Βουλγαρίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)

	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου	10%	10%	10%	10%	10%

εισοδήματος Νομ. προσώπων					
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	10%	10%	10%	10%	10%
% φόρου υποκαταστημάτων	10%	10%	10%	10%	10%
Παρακράτηση φόρου (%)					
Μερίσματα	5%	5%	5%	5%	5%
Τόκοι	5/10%	0/5/10%	0/10%	0/10%	0/10%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	5/10%	5/10%	0/10%	0/10%	0/10%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0	0	0	0	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	5	5	5	5	5

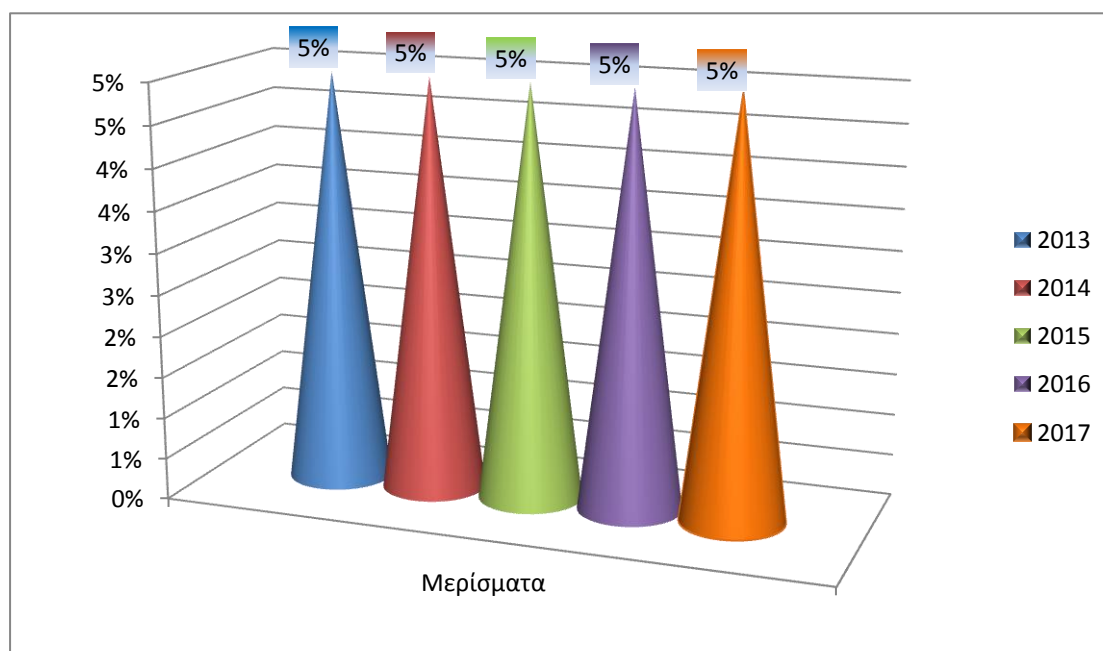
Γράφημα 3.2.1.Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Βουλγαρία



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Όσον αφορά το φορολογικό σύστημα της Βουλγαρίας και πιο συγκεκριμένα το φόρο εισοδήματος Νομικών προσώπων , το φόρο κεφαλαιουχικών κερδών και το φόρο υποκαταστημάτων παρατηρούμε και στους τρεις αυτούς τομείς το στάδιο της σταθερότητας των συντελεστών σε βάθος πενταετίας. Ο φόρος εισοδήματος Νομικών προσώπων στη Βουλγαρία είναι από τους πιο μικρούς συντελεστές σε σύγκριση με αυτών των Ευρωπαϊκών χωρών. Αντίστοιχα ο εξίσου χαμηλός συντελεστής κεφαλαιουχικών κερδών και φόρου υποκαταστημάτων κάνουν τη χώρα αυτή μία από τις πιο ελκυστικές επιλογές για επενδύσεις.

Γράφημα 3.2.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Βουλγαρίας(%)



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

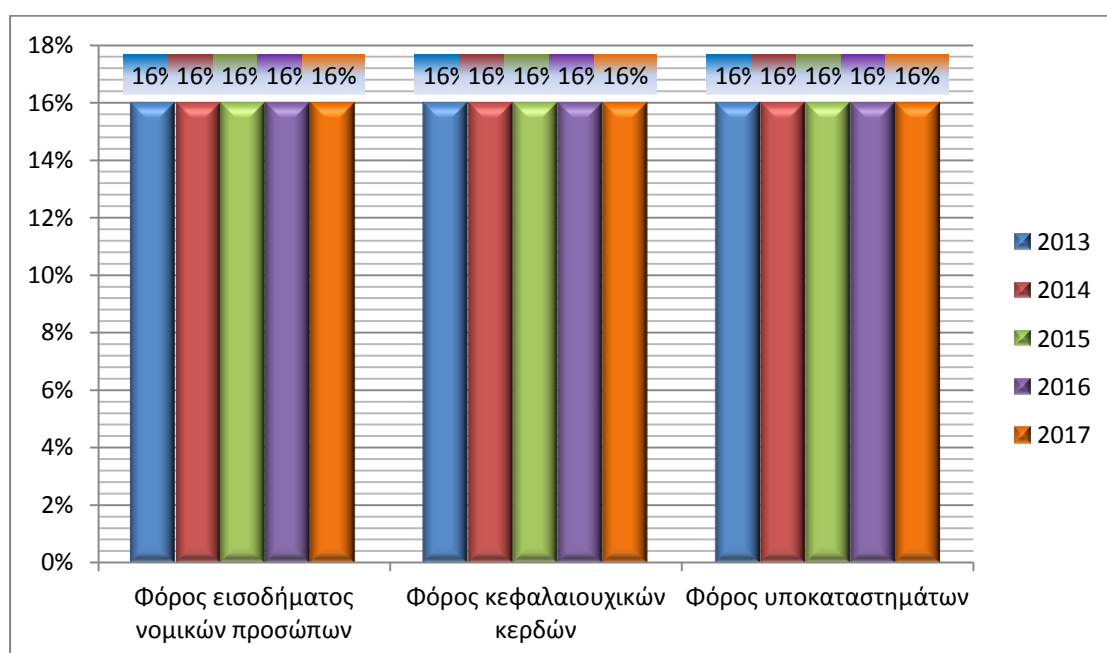
Για το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα παρατηρούμε έναν σταθερό συντελεστή για την παρακράτηση φόρου μερισμάτων που είναι από τους πιο χαμηλούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατατάσσοντάς τη από τις πρώτες σύμφωνα με τον πίνακα μερισμάτων της παραγράφου 3.1 του ίδιου κεφαλαίου.

3.3.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ρουμανίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)

	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	16%	16%	16%	16%	16%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	16%	16%	16%	16%	16%
% φόρου υποκαταστημάτων	16%	16%	16%	16%	16%
Παρακράτηση φόρου					

(%)					
Μερίσματα	16%	16%	16%	5%	5%
Τόκοι	16%	16%	16%	16%	16%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	16%	16%	16%	16%	16%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0	0	0	0	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	7	7	7	7	7

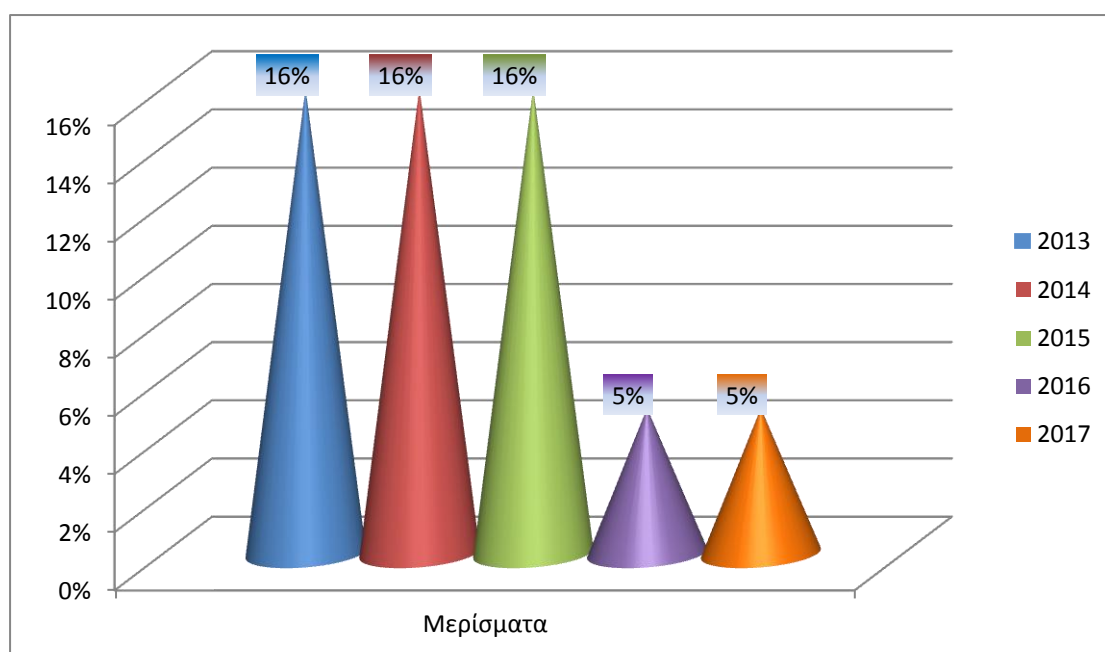
Γράφημα 3.3.1.Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Ρουμανία



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Στο γράφημα 3.3.1 αντανακλάται η σταθερότητα των φορολογικών συντελεστών και για τους τρεις αναφερόμενους φόρους στο 16% για όλο το εξεταζόμενο διάστημα χωρίς αυξομειώσεις, πράγμα που μας δίνει την πληροφορία της σταθερότητας της φορολογίας που μην ξεχνάμε είναι ο πιο βασικός παράγοντας για τους επενδυτές και τις επιχειρήσεις. Με αυτούς τους φορολογικούς συντελεστές η χώρα κατατάσσεται στην πρώτη εφτάδα μεταξύ των υπόλοιπων ευρωπαϊκών χωρών και τέταρτη σύμφωνα με τις εξεταζόμενες χώρες τη παρούσας εργασίας.

Γράφημα 3.3.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Ρουμανίας (%)



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου μερισμάτων στη Ρουμανία είναι κι εδώ σταθερός για τα πρώτα τρία εξεταζόμενα φορολογικά έτη στο 16%. Από το 2016 και μετά ο αντίστοιχος συντελεστής μειώθηκε στο 5%.

3.4.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Κύπρου για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017).

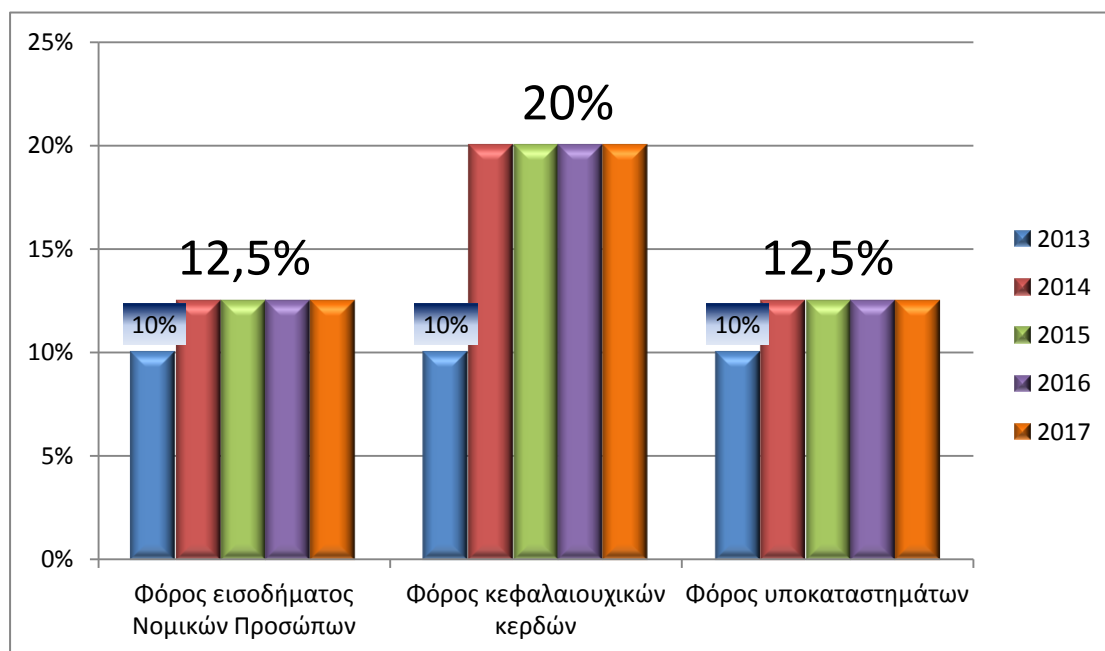
	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου	10%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%

εισοδήματος Νομ. προσώπων					
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	20%	20%	20%	20%	20%
% φόρου υποκαταστημάτων	10%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%
Παρακράτηση φόρου (%)					
Μερίσματα	20%*	20%*	17%**	17%**	17%**
Τόκοι	0%	0%	0%	0%	0%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	0%	0%	0%	0%	0%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0	0	0	0	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	Απεριόριστα	5	5	5	5

*Ο φόρος του αμυντικού ταμείου με συντελεστή 20% παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμους κατοίκους.

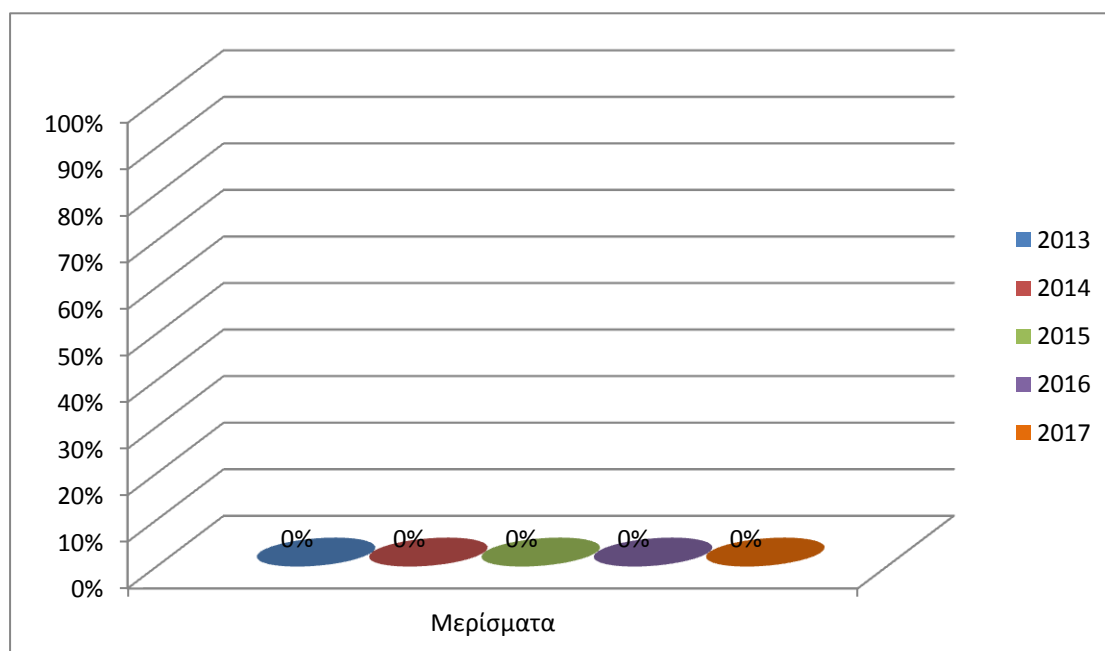
**Ειδική συνεισφορά στο Ταμείο Άμυνας με ποσοστό 17% παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμους κατοίκους.

**Γράφημα 3.4.1.Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων ,
Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Κύπρο.**



Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Κύπρο, όπως και ο φόρος των υποκαταστημάτων έχουν την ίδια τάση. Το 2013 ξεκίνησαν με έναν συντελεστή στο 10% και από την επόμενη χρονιά αυξήθηκε στο 12,5% μέχρι και το τελευταίο εξεταζόμενο έτος 2017. Σε σύγκριση με τους υπόλοιπους φορολογικούς συντελεστές θεωρείται ένας από τους πιο χαμηλούς στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών ξεκίνησε κι αυτός το 2013 με 10% και την αμέσως επόμενη χρονιά εκτοξεύθηκε στο 20% για τα επόμενα τέσσερα έτη.

Γράφημα 3.4.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Κύπρου (%)



Ο φόρος του Αμυντικού Ταμείου με συντελεστή 20% παρακρατείται από τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μόνιμους κατοίκους για τις χρονιές 2013-2014.

Ειδική συνεισφορά στο Ταμείο Άμυνας με ποσοστό 17% παρακρατείται από μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους από το 2015 και μετά.

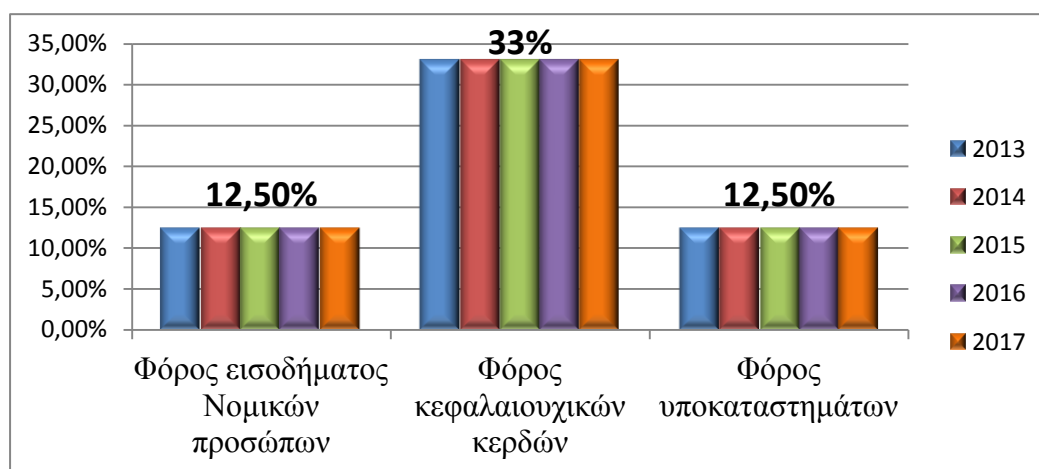
Ο φόρος παρακράτησης μερισμάτων σε κατοίκους της Κύπρου έχει να κάνει με τη συνεισφορά στο ταμείο Άμυνας, ο οποίος παρακρατείται από τα μερίσματα.

3.5.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Ιρλανδίας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)

	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου εισοδήματος Νομ. προσώπων	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	33%	33%	33%	33%	33%

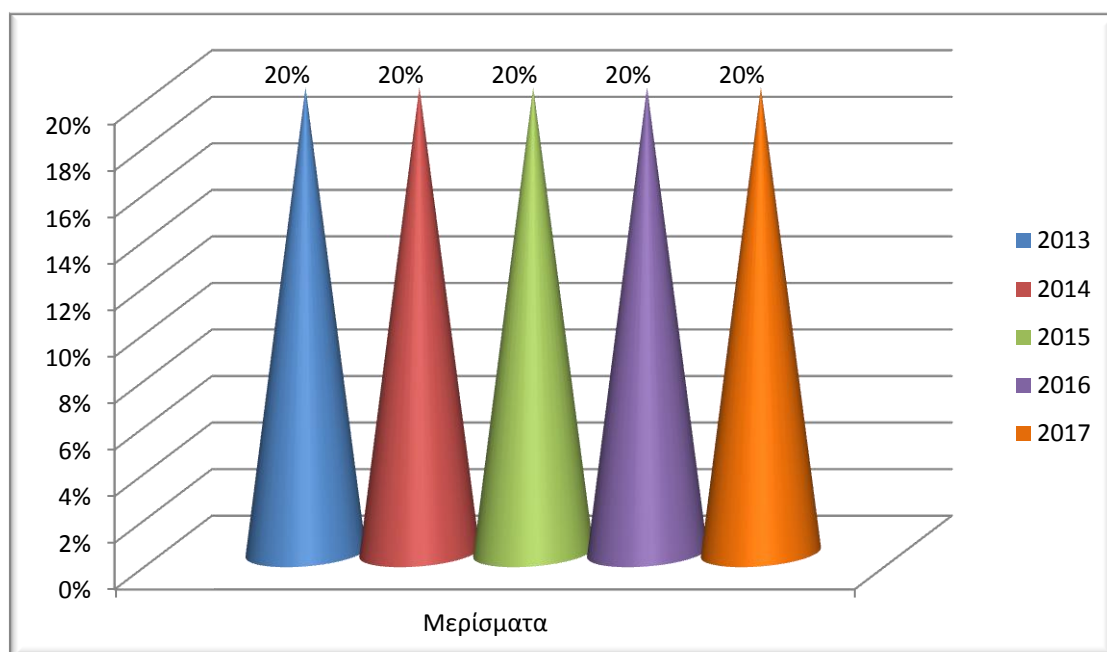
% φόρου υποκαταστημάτων	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%
Παρακράτηση φόρου (%)					
Μερίσματα	20%	20%	20%	20%	20%
Τόκοι	20%	20%	20%	20%	20%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	20%	20%	20%	20%	20%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	1	1	1	1	1
Σε επόμενα φορολογικά έτη	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα

Γράφημα 3.5.1 Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στην Ιρλανδία.



Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων καθώς και ο φόρος υποκαταστημάτων στην Ιρλανδία, τουλάχιστον για τα τέσσερα τελευταία έτη είναι ίδιος και διαμορφώνεται στο 12,5%, που κατατάσσει τη χώρα αυτή στην πρώτη πεντάδα σε σύγκριση με τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή των υπόλοιπων ευρωπαϊκών χωρών. Ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών είναι κατά 10% υψηλότερος σε σχέση με αυτόν της Κύπρου και ανέρχεται στο 33%.

Γράφημα 3.5.2.: Εξέλιξη συντελεστών μερισμάτων Ιρλανδίας (%)



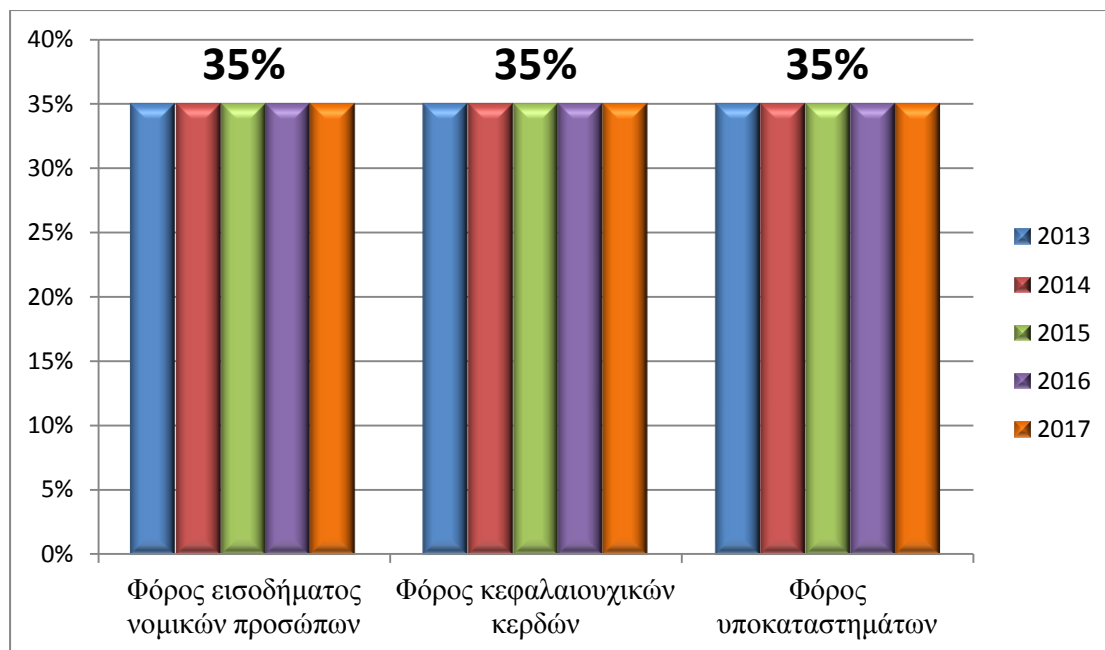
Ο φόρος παρακράτησης μερισμάτων επιβάλλεται στις διανομές των ιρλανδικών εταιρειών με συντελεστή 20%, όμως εξαιρούνται οι εταιρίες που κατοικούν στην Ιρλανδία, καθώς και μια πλειάδα ακόμη περιπτώσεων που αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 2 παράγραφος 4.4. Μερίσματα. Δεν υπάρχει αυξομείωση συντελεστών στο εξεταζόμενο διάστημα και έτσι παρατηρείται μια σταθερή πορεία φορολόγησης των μερισμάτων στην Ιρλανδία.

3.6.Φορολογική εξέλιξη συντελεστών Νομικών Προσώπων Μάλτας για το εξεταζόμενο διάστημα (2013-2017)

	2013	2014	2015	2016	2017
% φόρου εισοδήματος Νομ. Προσώπων ⁴⁸	35%	35%	35%	35%	35%
% φόρου Κεφαλαιουχικών κερδών	35%	35%	35%	35%	35%
% φόρου υποκαταστημάτων	35%	35%	35%	35%	35%
Παρακράτηση φόρου (%)					
Μερίσματα	0%	0%	0%	0%	0%
Τόκοι	0%	0%	0%	0%	0%
Δικαιώματα από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσίας και παρόμοιες πληρωμές	0%	0%	0%	0%	0%
Μεταφορά Ζημιών (έτη)					
Σε προηγούμενα φορολογικά έτη	0	0	0	0	0
Σε επόμενα φορολογικά έτη	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα	Απεριόριστα

⁴⁸ Ο αντίστοιχος συντελεστής είναι 5% σε εταιρίες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας

Γράφημα 3.6.1 Εξέλιξη Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων , Κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων στη Μάλτα.



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Στο άνω γράφημα παρατηρούμε ότι τόσο ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων όσο και ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών και υποκαταστημάτων παραμένει σταθερός και υψηλά στο εξεταζόμενο διάστημα στο 35%. Όμως η Μάλτα είναι μία χώρα στην οποία δεν επιβάλλεται κάποιος άλλος φόρος καθώς είναι ο μοναδικός και επίσης δίνει πολλά φορολογικά κίνητρα στις επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα εντός των συνόρων της χώρας.

3.7. Δημόσιο χρέος και ΑΕΠ

Στην παρούσα εργασία έκρινα σκόπιμο να εξετάσω δύο πολύ σημαντικά δημοσιονομικά μεγέθη όπως είναι το δημόσιο χρέος και ο αντίστοιχος δείκτης ΑΕΠ κάθε χώρας για τα εξεταζόμενα έτη. Με τη χρήση αυτών των δύο μεγεθών έχουν γίνει διάφορες μελέτες με σκοπό να παρουσιάσουν και να αναλύσουν σημαντικά προβλήματα των οικονομιών των διάφορων χωρών

Όπως για παράδειγμα έχει κάνει και ο Kimberly A. Clausing (2007)⁴⁹, όπου μελετά τη διαφοροποίηση μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ στο μέγεθος των εσόδων από φόρους εισοδήματος εταιρειών σε σχέση με το ΑΕΠ και μας δείχνει ότι ο ρυθμός μεγιστοποίησης των εσόδων μειώνεται καθώς οι οικονομίες είναι μικρότερες και πιο ολοκληρωμένες με την παγκόσμια οικονομία

Επίσης ο Τσουμάνης Ανδρέας (2013)⁵⁰ με τη βοήθεια των δημοσιονομικών μεγεθών δημοσίου χρέους και ΑΕΠ παρουσιάζει την εξέλιξη του χρέους και ποιος ο ρόλος του δημόσιου δανεισμού για το χρέος στη μελλοντική πορεία μίας χώρας, καθώς και τη βιωσιμότητα του χρέους και τις σημαντικές συνέπειες που έχει αυτό σε μία κοινωνία.

Ο Χασαπίδης Βασίλειος (2013)⁵¹ χρησιμοποιώντας κυρίως αυτά τα δύο δημοσιονομικά μεγέθη κάνει μία ανάλυση της συσσώρευσης του δημοσιονομικού ελλείμματος και του δημόσιου χρέους στην ελληνική οικονομία καθώς και των αναγκαίων μέτρων για την δημοσιονομική εξυγίανση της χώρας μέσω μιας εκτεταμένης προσαρμογής.

⁴⁹ Kimberly A. Clausing (2007) Corporate tax revenues in OECD countries

⁵⁰ Τσουμάνης Ανδρέας (2013) Το δημόσιο χρέος: εξέλιξη και συνέπειες στην οικονομία

⁵¹ Χασαπίδης Βασίλειος (2013) Τα οικονομικά μεγέθη της ελληνικής οικονομίας σήμερα και προτάσεις για τη βελτίωση τους

3.8. Δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ

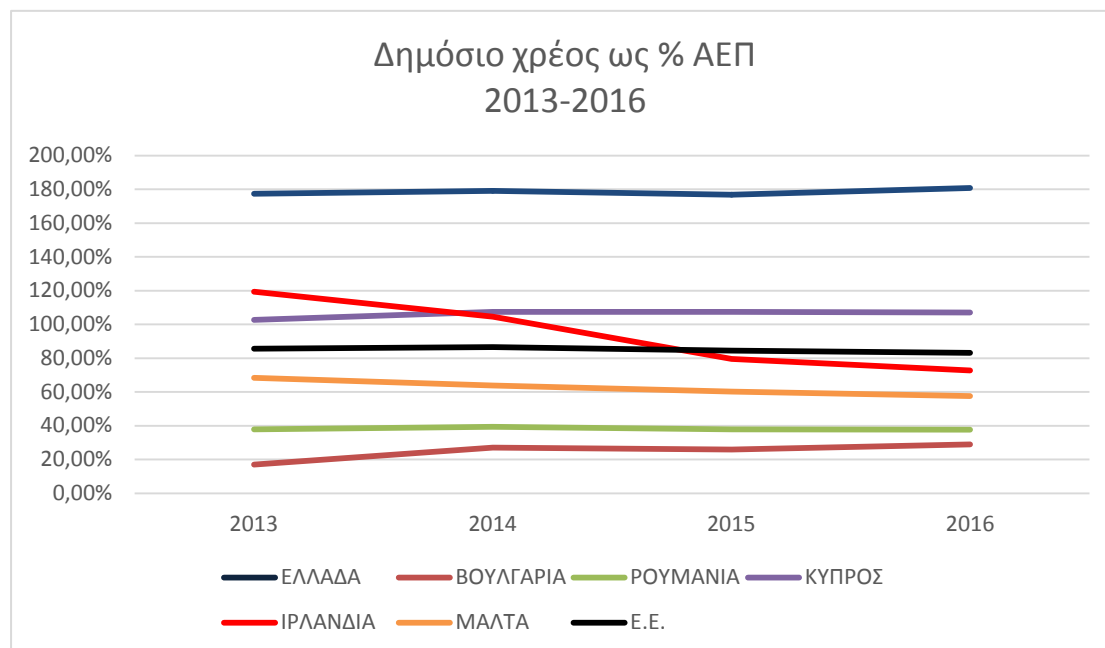
Στον παρακάτω πίνακα αναφέρουμε το Δημόσιο χρέος ως % ΑΕΠ για κάθε εξεταζόμενη χώρα.⁵²

ως % Α.Ε.Π.							
ΕΤΟΣ	ΕΛΛΑΔΑ	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	ΡΟΥΜΑΝΙΑ	ΚΥΠΡΟΣ	ΙΡΛΑΝΔΙΑ	ΜΑΛΤΑ	Ε.Ε.
2013	177,4%	17%	37,8%	102,6%	119,4%	68,4%	85,6%
2014	179%	27%	39,4%	107,5%	104,5%	63,8%	86,5%
2015	176,8%	26%	37,9%	107,5%	79,6%	60,3%	84,5%
2016	180,8%	29%	37,6%	107,1%	72,8%	57,6%	83,2%

52

https://www.google.gr/publicdata/explore?ds=ds22a34krhq5p_&met_y=gd_pc_gdp&hl=en&dl=en#!ctype=l&strail=false&bcs=d&nselm=h&met_y=gd_mio_eur&scale_y=lin&ind_y=false&rdim=country_group&idim=country:mt:cy:bg:el:ie:ro&ifdim=country_group&tstart=1360533600000&tend=1455141600000&hl=en_US&dl=en&ind=false

3.8.1. Διαγραμματική ανάλυση Δημοσίου χρέους ως % ΑΕΠ 2013-2016



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Ο δείκτης δημοσίου χρέους ως % ΑΕΠ είναι ένας σημαντικός δείκτης της οικονομικής και χρηματοοικονομικής βιωσιμότητας του κράτους (όπως προβλέπεται και από το επικαιροποιημένο κείμενο του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης στην Ευρωπαϊκή Ένωση). Το κράτος είναι σε θέση να αποκαταστήσει το δημόσιο χρέος του, για παράδειγμα μέσω της φορολογίας. Το δημόσιο χρέος που ανέφεραν οι παράμετροι της Συνθήκης του Μάαστριχτ δεν υπολογίζει το λεγόμενο άδηλο χρέος, δηλαδή τις δαπάνες κρατών για κοινωνική πρόνοια, υγεία και συντάξεις.

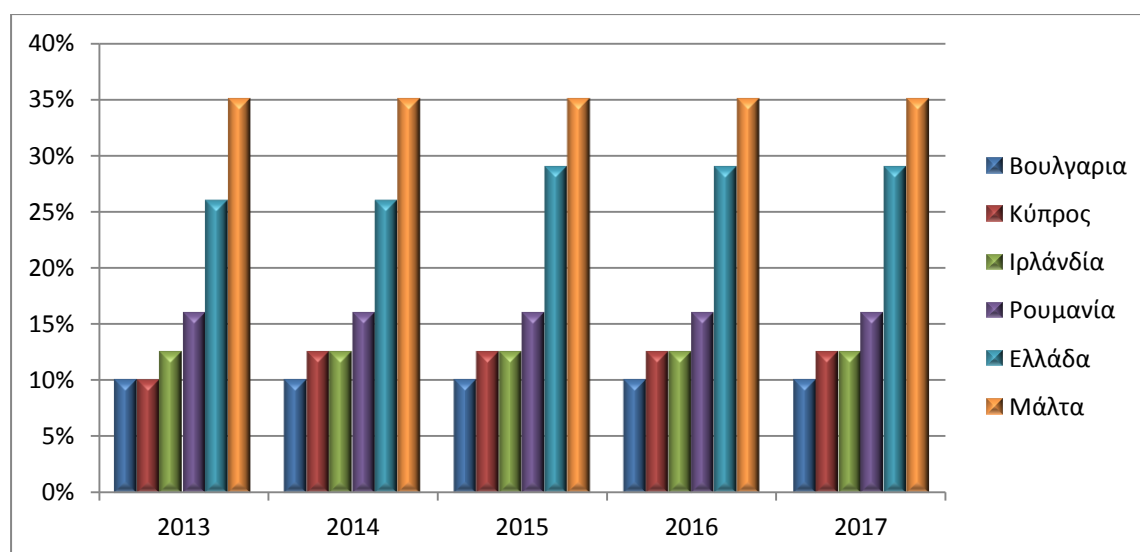
Σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχεία παρατηρείται ότι ο δείκτης αυτός για την Ελλάδα σε όλες τις εξεταζόμενες περιόδους είναι ο πιο υψηλός και μάλιστα πάνω από 2 φορές σε κάθε έτος από όσο είναι το μέσο αντίστοιχο ποσοστό όλων των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτό μας δείχνει τη δυσμενή κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα με το δείκτη χρέους της ως % ΑΕΠ να ξεπερνάει το 170% σταθερά κατά το εξεταζόμενο διάστημα. Τα πιο χαμηλά ποσοστά παρατηρούνται στην Βουλγαρία, που το πιο υψηλό αντίστοιχο ποσοστό της δεν ξεπερνά το 29% που είναι κάτω από το μισό για την ίδια χρονιά σε σχέση με αυτό της Ε.Ε., που αντιπροσωπεύει τη μέση

τάση αυτού του δείκτη όλων των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με λίγο μεγαλύτερα ποσοστά ακολουθούν Ρουμανία, Μάλτα, Ιρλανδία και Κύπρος.

3.9. Συγκριτικά στοιχεία εξέλιξης φόρου 2013-2017

3.9.1. Εξέλιξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων εξεταζόμενων χωρών

Γράφημα 3.9.1: Διαχρονική εξέλιξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων



Πηγή: Ίδια επεξεργασία

Το γράφημα 3.7.1. μας δείχνει την εξέλιξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για το διάστημα 2013-2017 καθώς και τη διαβάθμιση από τη χώρα με το χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή στον υψηλότερο. Την πρώτη θέση καταλαμβάνει η Βουλγαρία με 10%, ακολουθεί Κύπρος και Ιρλανδία με περίπου 12,5%, στη συνέχεια η Ρουμανία με 16%, η Ελλάδα με 29% και τέλος η Μάλτα με 35%*.

* Για εταιρίες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας ο αντίστοιχος συντελεστής είναι στο 5% κι έτσι έρχεται από τελευταία πρώτη σε κατάταξη η Μάλτα.

3.9.3 Συγκεντρωτικοί πίνακες 2017 και effective tax rate

ΕΛΛΑΔΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	Effective

						tax rate
10.000	2.900	2.900	1.500	1.500	2.000	39,65%
20.000	5.800	5.800	3.000	3.000	4.000	
30.000	8.700	8.700	4.500	4.500	6.000	
50.000	14.500	14.500	7.500	7.500	10.000	
100.000	29.000	29.000	15.000	15.000	20.000	

ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	Effective tax rate
10.000	1.000	1.000	500	0	0	14,5%
20.000	2.000	2.000	1.000	0	0	
30.000	3.000	3.000	1.500	0	0	
50.000	5.000	5.000	2.500	0	0	
100.000	10.000	10.000	5.000	0	0	

ΡΟΥΜΑΝΙΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	Effective tax rate
10.000	1.600	1.600	500	1.600	1.600	20,2%
20.000	3.200	3.200	1.000	3.200	3.200	
30.000	4.800	4.800	1.500	4.800	4.800	
50.000	8.000	8.000	2.500	8.000	8.000	
100.000	16.000	16.000	5.000	16.000	16.000	

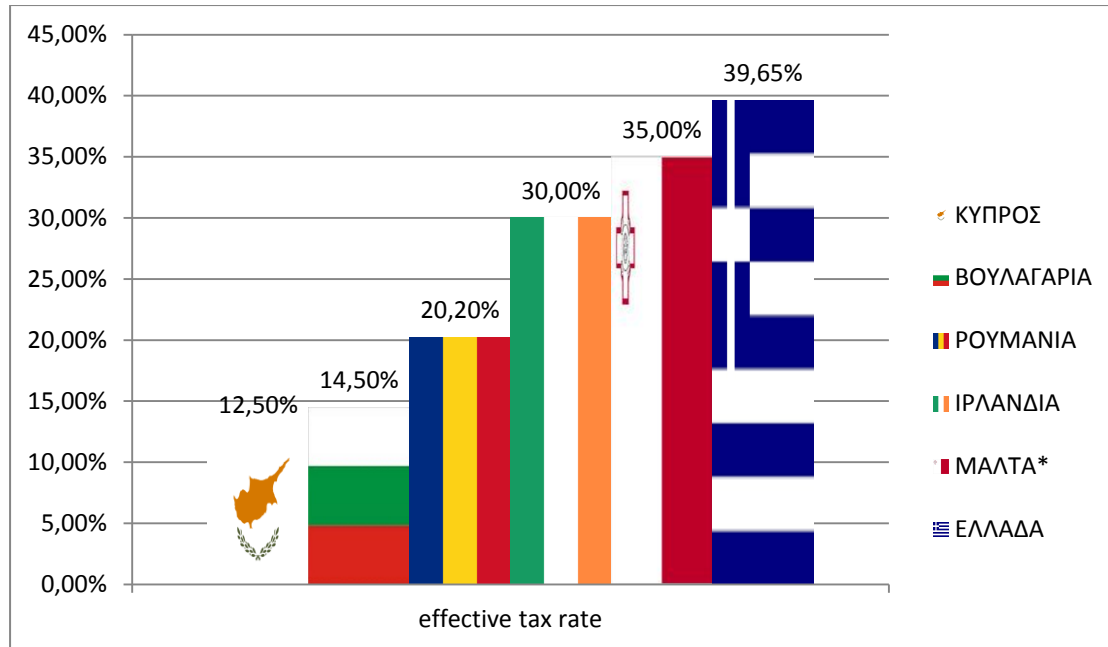
ΚΥΠΡΟΣ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	Effective Tax rate
10.000	1.250	2.000	0	0	1.000	12,5%
20.000	2.500	4.000	0	0	2.000	
30.000	3.750	6.000	0	0	3.000	
50.000	6.250	10.000	0	0	5.000	
100.000	12.500	20.000	0	0	10.000	

ΙΡΑΝΑΝΙΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	Effective tax rate
10.000	1.250	3.330	2.000	2.000	2.000	30%
20.000	2.500	6.660	4.000	4.000	4.000	
30.000	3.750	9.990	6.000	6.000	6.000	
50.000	6.250	16.650	10.000	10.000	10.000	
100.000	12.500	33.330	20.000	20.000	20.000	

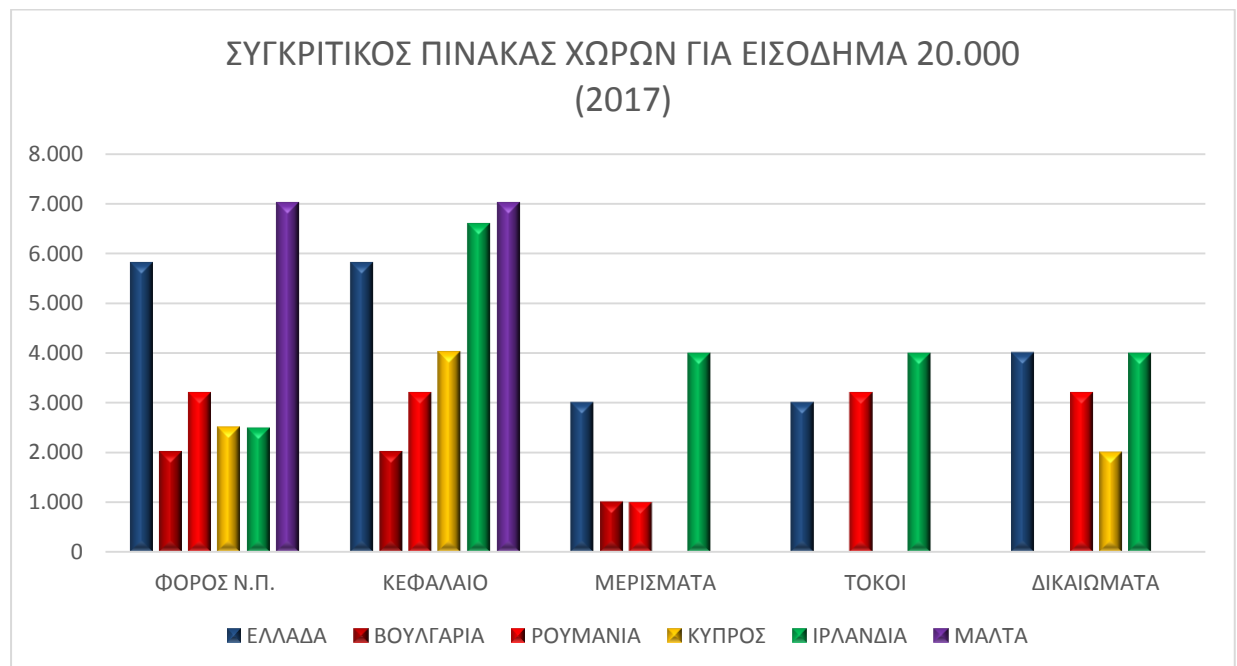
ΜΑΛΤΑ						Effective tax rate
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΝΟΜ.ΠΡΟΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΜΕΡΙΣΜΑ	ΤΟΚΟΙ	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	
10.000	3.500	3.500	0	0	0	35% Ή 5%*
20.000	7.000	7.000	0	0	0	
30.000	10.500	10.500	0	0	0	
50.000	17.500	17.500	0	0	0	
100.000	35.000	35.000	0	0	0	

*Το 5% effective tax rate ισχύει για εταιρίες που δεν έχουν φορολογική κατοικία στη Μάλτα.

Γράφημα 3.9.3.: Effective tax rate



* Ισχύει για εταιρίες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας. Για εταιρίες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Μάλτας το αντίστοιχο effective tax rate είναι 5%.



3.10.Συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Στις πιο πάνω ενότητες εξετάσαμε αναλυτικά τους συντελεστές εταιρικών φόρων και λοιπών παρακρατούμενων φόρων για νομικά πρόσωπα και οντότητες Ελλάδας και επιλεγμένων Ευρωπαϊκών χωρών. Καθώς επίσης και την εξέλιξη των φόρων αυτών στο εξεταζόμενο διάστημα της πενταετίας 2013-2017. Επίσης αναλύσαμε τις απαλλαγές και τα φορολογικά κίνητρα που έχει κάθε χώρα για να προσελκύει νέες επιχειρήσεις και πώς επιβραβεύει τις ήδη υπάρχουσες.

Τα συμπεράσματά μας λοιπόν μας οδηγούν στο γεγονός ότι η Ελληνική φορολογική πολιτική έχει θεσπίσει υψηλούς εταιρικούς φόρους καθώς κι έναν υψηλό συντελεστή παρακράτησης φόρου μερισμάτων σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες. Η Ελλάδα παρουσιάζει έναν υψηλό effective tax rate (αποτελεσματικός φόρος) 39,65%, ενώ σε γειτονικές χώρες όπως η Κύπρος και Βουλγαρίας είναι στους πολύ χαμηλούς 12,5% και 14,5% αντιστοίχως. Επίσης στα εξεταζόμενο χρονικό διάστημα παρατηρήσαμε αυξήσεις στους Ελληνικούς συντελεστές φορολογίας, το 2014 από 26% συντελεστής εταιρικής φορολογίας ανέβηκε στο 29% , καθώς ο συντελεστής φόρου μερισμάτων το 2017 αυξήθηκε από 10%-15%. Όσον αφορά τις υπόλοιπες χώρες η Κύπρος παρουσιάζει μία μικρή αύξηση συντελεστή εταιρικού φόρου από το 10% το 2013 στο 12,5% το 2014 μέχρι και σήμερα. Η Βουλγαρία τέλος παρουσιάζει σταθερή πολιτική φορολόγησης. Αυτό μας δείχνει το ασταθές φορολογικό σύστημα της Ελλάδας το οποίο σε διάστημα μίας πενταετίας είχε μεταβολές και μάλιστα αυξητικής τάσης.

3.10.2 Μείωση φορολογίας και αύξηση επενδυτικών κινήτρων

Η κρίση που διανύει η Ελληνική κυβέρνηση έχει οδηγήσει σε αύξηση συντελεστών φορολογίας και μείωση των φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων. Αυτό όπως είδαμε δεν οδηγεί σε μείωση του Δημοσίου χρέους ως % ΑΕΠ, αλλά ούτε ευνοεί και το επενδυτικό κλίμα στην Ελλάδα. Η σύγκριση που κάναμε στις προηγούμενες ενότητες με τι υπόλοιπες χώρες είδαμε πως η Ελλάδα απέχει πολύ από το φορολογικό σχεδιασμό όπου θα αποτελεί πόλος έλξης για τους επενδυτές. Οι πιο κοντινές χώρες της Ελλάδας, όπως η Βουλγαρία με εταιρικό συντελεστή 10% και μερισμάτων 5% και η Κύπρος αντίστοιχα 12,5% και απαλλαγή από φόρο μερισμάτων. Στον αντίποδα η Ελλάδα με 29% εταιρικό φόρο και 15% φόρο μερισμάτων. Αρκετές χιλιάδες επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια έχουν μεταφέρει την επιχειρηματική τους

δραστηριότητα σε αυτές τις χώρες όπου αντιμετωπίζουν ένα βιώσιμο φορολογικό περιβάλλον. Οι αυξημένοι συντελεστές όχι μόνο δεν οδηγούν σε είσπραξη των φόρων αλλά σε φυγή των επιχειρήσεων σε χώρες με πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα. .

3.10.3. Επαναπατρισμός επιχειρήσεων

Ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν μεταφέρει την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στο εξωτερικό κατά την τελευταία πενταετία προκειμένου να επιστρέψουν στη χώρα μας να τους δίνεται φορολογικό κίνητρο με μειωμένους συντελεστές για μία προσαρμοστική περίοδο. Αυτό θα τονώσει την επιχειρηματική δραστηριότητα, θα αυξήσει τα κρατικά έσοδα καθώς αυτές οι επιχειρήσεις θα αισθάνονται ότι δραστηριοποιούνται σε ένα κράτος δικαίου που φροντίζει για τις επιχειρήσεις-μετανάστες.

3.10.4 Μετατόπιση κερδών

Σημαντικό γεγονός όσον αφορά την φοροδιαφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι η μεταφορά κερδών που μέσω διαφόρων στρατηγικών αποφυγής όπως ο «διπλός Ιρλανδός» εκμεταλλευόμενοι τα «κενά» των φορολογικών νομοθεσιών καταφέρνουν και μετατοπίσουν τεχνητά τα εταιρικά κέρδη σε χώρες με μηδενικό ή πολύ χαμηλό συντελεστή φορολογίας. Θα πρέπει να δοθεί άμεση λύση γι αυτό γιατί θεωρώ αδιανόητο να γνωρίζουμε τον τρόπο με τον οποίο φοροδιαφεύγουν οι πολυεθνικές και όχι μόνο επιχειρήσεις και να μην μπορεί να αντιμετωπιστεί αυτό. Από 1^η Ιουλίου τίθεται σε ισχύ η πολυμερής σύμβαση BEPS για τη μετατόπιση κερδών επιτρέποντας στις δικαιοδοσίες να μεταφέρουν τα αποτελέσματα του Προγράμματος BEPS του ΟΟΣΑ / G20 στις υφιστάμενες διμερείς φορολογικές συμβάσεις τους, μεταβάλλοντας τον τρόπο τροποποίησης των φορολογικών συνθηκών.

3.10.5 Ανταλλαγή πληροφοριών και Διεθνής Διοικητική συνεργασία

Η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων διεθνώς αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και στην προστασία της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων. Έχει ψηφισθεί και ήδη έχει αρχίσει να εφαρμόζεται.

3.10.6. Ενιαίο σύστημα φορολογίας επιχειρήσεων στη Ε.Ε.⁵³

Μία ενιαία ευρωπαϊκή φορολογική βάση. Οι επιχειρήσεις θα υπολογίζουν τα κέρδη και τις ζημιές των εταιρειών που έχουν σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Ο φόρος που θα προκύπτει θα κατανέμεται μεταξύ των κρατών μελών ανάλογα με το πού δημιουργήθηκαν τα κέρδη. Στόχος είναι να εξαλειφθεί η τρέχουσα πρακτική των επιχειρήσεων να μεταφέρουν τη φορολογική τους βάση σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές.

3.10.7. Κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών⁵⁴

Αποτελεί μέρος ενός νομοθετικού πακέτου για τη δημιουργία ενός ενιαίου, σαφούς και δίκαιου καθεστώτος φορολογίας εταιρειών στην ΕΕ. Έχει ψηφισθεί και αυτό από το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο, αλλά μένει να εφαρμοστεί στην πράξη ώστε να εξαλειφθούν φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

3.10.8. Φορολογική συνείδηση

Στην Ελλάδα υπάρχει λανθασμένη αντίληψη για το πρότυπο του σωστού φορολογούμενου. Λόγω του άδικου φορολογικού συστήματος ψάχνει επαγγελματικές διεξόδους σε άλλες χώρες πολλές φορές με ενέργειες μη σύμφωνες με την Φορολογική νομοθεσία με δυσχερείς συνέπειες. Πρέπει να καλλιεργηθεί η φορολογική συνείδηση και παιδεία από τη μεριά του φορολογούμενου, αλλά και η σωστή και δίκαια φορολογία από τη μεριά της πολιτείας που να λαμβάνει μέτρα ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων του.

⁵³ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39866>

⁵⁴ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39866>

Βιβλιογραφία

Βιβλία

Γιώργος Α. Κορομηλάς (2017), Φορολογικές σημειώσεις 2017, Αθήνα, εκδόσεις tax advisors.

Kimberly A. Clausing (2007) Corporate tax revenues in OECD countries, International tax and public finance, April 2007, Issue 2

Άρθρα

Τσουμάνης Ανδρέας (2013) Το δημόσιο χρέος: εξέλιξη και συνέπειες στην οικονομία, πτυχιακή εργασία thesis, ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας (2013)

Χασαπίδης Βασίλειος (2013) Τα οικονομικά μεγέθη της ελληνικής οικονομίας σήμερα και προτάσεις για τη βελτίωση τους, πτυχιακή εργασία thesis, ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας (2013)

Ηλεκτρονικές πηγές

<https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union/country-chapters_en>. [15 Δεκεμβρίου 2017]

<<http://www.ey.com/>>. [17 Δεκεμβρίου 2017]

<<https://www.bankofgreece.gr> [19 Δεκεμβρίου 2017/

<<http://www.actionconsulting.gr/el/faq.html#>>. [21 Δεκεμβρίου 2017]

<<https://www.cypruscompanies.gr/article/el/96/idrush-etaireias-sthn-kipro-h-sthn-boulgaria>>. [23 Δεκεμβρίου 2017]

<<https://www.gsis.gr> [4 Ιανουαρίου 2018]

<http://www.businessincyprus.gov.cy/mcit/psc/psc.nsf/eke10_gr/eke10_gr?OpenDocument>. [21 Ιανουαρίου 2018]

<<https://www.24h.com.cyprus> [21 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.systemday.com/el/ireland/ireland-company-formations.php>>.[22 Ιανουαρίου 2018]

<<http://24h.com.cy/2013/11/14/diploirlandikogoogle/>>.[12 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>>.[13 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39866>>.[18 Φεβρουαρίου 2018]

<<http://www.europarl.europa.eu/news/el/press-room/20151120IPR03607/to-ek-zetaei-allage-tou-sustematos-gia-tous-etairikous-phorous>>.[20 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.eurostat.com>. [22 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.google.com>. [23 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.kpmg.com>[26 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.en.wikipedia.com>[28 Φεβρουαρίου 2018]

<<https://www.pwc.com> [2 Μαρτίου 2018]

