



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΠΜΣ Φορολογίας και Ελεγκτικής, Γ' Ακαδημαϊκό Εξάμηνο 2017-2018

«ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ (Εισόδημα Νομικών και Φυσικών Προσώπων):

Οι περιπτώσεις Ελλάδας, ΗΠΑ, Κύπρου και Ιρλανδίας»

Επιβλέπων: Κωνσταντίνος Λιάπης

Μέλος Τριμελούς: Ιωάννης Φίλος

Μέλος Τριμελούς: Αναστάσιος Τσάμης

Συντελεστής: Χαράλαμπος Τσούσης

Ιανουάριος 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- I. ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**
- II. ΠΕΡΙΛΗΨΗ**
- III. SUMMARY**
- IV. ΕΙΣΑΓΩΓΗ**
- V. ΠΑΡΑΛΟΧΕΣ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ**
 - 1. Κοινή νομισματική μονάδα
 - 2. Στόχοι της ανάλυσης
 - 3. Χρήση των συμπερασμάτων που θα εξαχθούν
- VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**
 - 1. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (ΗΠΑ)
 - 2. Κυπριακή Δημοκρατία
 - 3. Δημοκρατία της Ιρλανδίας
- VII. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**
 - 1. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (ΗΠΑ)
 - 2. Κυπριακή Δημοκρατία
 - 3. Δημοκρατία της Ιρλανδίας
- VIII. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ**
 - 1. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (ΗΠΑ)
 - 2. Κυπριακή Δημοκρατία
- IX. ΑΝΑΛΟΓΙΕΣ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**
 - 1. Νομικά Πρόσωπα
 - A. Δημοκρατία της Ιρλανδίας
 - B. ΗΠΑ
 - 2. Φυσικά Πρόσωπα
 - A. ΗΠΑ
- X. ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ**
- XI. ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ**
- XII. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

I. ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους παρακάτω κ. κ. (αλφαβητικά), για την βοήθεια που μου παρείχαν κατά την διαδικασία της εκπόνησης:

Κορομηλά Γεώργιο, Διδάσκοντα στο ΠΜΣ, φορολογικό σύμβουλο και συγγραφέα, για την πολύπλευρη και ουσιαστική βοήθειά του στην εκπόνηση της εργασίας αυτής,

Κορρέ Λεωνίδα, τον πρώτο μου διευθυντή στα φορολογικά τμήματα των ελεγκτικών εταιρειών που εργάστηκα ο οποίος ήταν και ο πρώτος που με ώθησε να αποκτήσω μια πρώτη ιδέα για την διεθνή φορολογία,

Λιάπη Κωνσταντίνο, Αναπληρωτή Καθηγητή Λογιστικής και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Παντείου Πανεπιστημίου και Επιβλέποντα της εργασίας αυτής,

Τσάμη Αναστάσιο, Καθηγητή Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Λογιστικής του Παντείου Πανεπιστημίου,

Φίλο Ιωάννη, Αναπληρωτή Καθηγητή Ελεγκτικής και Διεθνών Προτύπων του Παντείου Πανεπιστημίου.

II. ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία στόχο έχει την σύγκριση σε επίπεδο βασικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Νομικών και Φυσικών Προσώπων) μεταξύ της Ελλάδας, των ΗΠΑ, της Κυπριακής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας. Η σύγκριση αυτή γίνεται με την παράθεση των σχετικών φορολογικών διατάξεων, με την παραπομπή στις αντίστοιχες ελληνικές προβλέψεις (όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο) καθώς και σε επίπεδο ουσιαστικού φορολογικού συντελεστή. Επιπλέον, σύντομη αναφορά γίνεται στις διατάξεις του φορολογικού ποινολογίου (για τις ΗΠΑ και την Κυπριακή Δημοκρατία). Όπως είναι προφανές η βασικές πηγές της εργασίας είναι οι φορολογικοί νόμοι των προαναφερθέντων κρατών καθώς και η σχετική γραπτή καθοδήγηση που έχει δημοσιευθεί από την οικεία φορολογική διοίκηση. Τέλος, η προτελευταία ενότητα διαπραγματεύεται ειδικότερα θέματα που προέκυψαν από την ανάλυση σε σύγκριση με τα ελληνικά δεδομένα ενώ η τελευταία ενότητα αναφέρει την επιπλέον κρίσιμη βιβλιογραφία (βασικά διεθνή) από την οποία αντλήθηκαν δεδομένα για την ολοκλήρωση της ανάλυσης.

III. SUMMARY

This thesis aims at a comparative study of income taxation (on a high level basis) for Greece, USA, Cyprus and Ireland, both for corporate entities and for individuals. Said comparison is performed by the citation of corresponding provisions of the local tax legislation, with relevant reference to the Greek stipulations of law, as well as at the level of effective tax rates. Further, a brief analysis is provided with respect to provisions for monetary tax penalties and interest (for the US and Cyprus). As anticipated our core sources lie with the official tax legislation of the aforementioned countries as well as with the written guidance that has been published by the local tax authorities. Finally, the penultimate chapter refers to certain subject matters that appear to arise from the comparison with the relevant Greek tax law provisions and the last chapter includes the bibliography (basically international) that has been proven of substance for the conclusion of our analysis.

IV. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πτυχιακή αυτή εργασία πραγματοποιείται στο πλαίσιο του ΠΜΣ «Φορολογίας και Ελεγκτικής» του Παντείου Πανεπιστημίου, περίοδος Γ' Εξαμήνου του ακαδημαϊκού έτους 2017-2018.

Με την ανάλυση που θα ακολουθήσει θα επιχειρήσουμε να καταγράψουμε στα βασικά τους σημεία τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν σήμερα σε τρεις (3) διαφορετικές χώρες, με αναφορά στα εξής φορολογικά πεδία:

- Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
- Φορολογικό Ποινολόγιο

Σε κάθε μία από τις προαναφερθείσες ενότητες η ανάλυση θα πραγματοποιείται στην βάση της παράθεσης των σχετικών διατάξεων από τους οικείους φορολογικούς κώδικες και εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης, όπως αυτές ισχύουν σήμερα στο κάθε κράτος.

Ακόμη, πέραν των γενικών αναφορών στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας θα παρατίθενται και σχετικά παραδείγματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο και θα ακολουθεί σύντομη αντιπαραβολή των αποτελεσμάτων με τα αντίστοιχα που θα πρόκυπταν σε ανάλογη περίπτωση στην Ελλάδα (“*ceteris paribus*”), αν υπήρχε εφαρμογή της ελληνικής αντίστοιχης νομοθεσίας.

Επιπλέον, μετά την παράθεση των ανωτέρω, θα επιχειρηθεί να καταγραφούν οι αναλογίες και οι διαφορές που προκύπτουν σε σχέση με την Ελλάδα με απώτερο σκοπό να αναδειχθούν τυχόν πρακτικές και τεχνικές οι οποίες δυνητικά θα μπορούσαν να χρησιμεύσουν στην ελληνική φορολογική διοίκηση, στην κατεύθυνση της συνολικά επιτυχέστερης συμμόρφωσης και καλλιέργειας φορολογικής εμπιστοσύνης.

Τέλος, θα υπάρξει αναφορά στις κυριότερες βιβλιογραφικές πηγές (ηλεκτρονικές και έντυπες) από τις οποίες αντλήθηκαν στοιχεία για την εργασία.

V. ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΓΩΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

1. Κοινή νομισματική μονάδα

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί ότι για λόγους αποφυγής επιπλέον πολυπλοκότητας, η οποία θεωρούμε ότι αν τελικά συνεισέφερε κάτι επιπλέον στα προς εξαγωγή συμπεράσματα αυτό θα ήταν μη ουσιαστικής σημασίας, επιλέχθηκε στα σχετικά παραδείγματα που θα παρατεθούν κατά την σύγκριση των δεδομένων μεταξύ ΗΠΑ και Ελλάδας να χρησιμοποιηθεί μία θεωρητική κοινή νομισματική μονάδα, αντί του USD (για τις ΗΠΑ) και του EUR (για τις υπόλοιπες χώρες που εξετάζονται), αντίστοιχα.

Η παραδοχή αυτή εκπορεύεται από το γεγονός ότι οι όποιες συγκρίσεις ως επί το πλείστο θα πραγματοποιούνται σε επίπεδο συντελεστών επί τοις εκατό και όχι σε απόλυτες τιμές. Επιπλέον, κατά την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τελευταίου ολοκληρωμένου φορολογικού έτους (2016) η ισοτιμία EUR/USD ήταν 1,05420 (μέση τιμή Δελτίου Τιμών Συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος, 31 Δεκεμβρίου 2016).

2. Στόχοι της ανάλυσης

Επιπλέον, θα πρέπει να τονιστεί ότι η ανάλυση που θα ακολουθήσει είναι γενικής, εισαγωγής φύσης με τους εξής στόχους:

- i. Την γενική, εισαγωγική κατανόηση των φορολογικών δεδομένων στις ΗΠΑ η οποία παρουσιάζει σημαντικές διαφορές τόσο με την Ελλάδα όσο και με τις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι στις τελευταίες εφαρμόζονται (με την υποχρεωτική ή προαιρετική ένταξη στο εθνικό κάθε φορά δίκαιο των Κρατών-Μελών) μια σειρά από Κοινοτικές Οδηγίες και Κανονισμοί για διάφορα φορολογικά αντικείμενα. Στο πλαίσιο αυτού του πρώτου στόχου θα παρατεθούν οι γενικές διατάξεις που αφορούν τα προαναφερθέντα φορολογικά πεδία που επιλέχθηκαν και θα αποφευχθεί συνειδητά η ανάλυση επιμέρους, ειδικών και σπάνιων περιπτώσεων οι οποίες ενώ παρουσιάζουν μεγάλη πολυπλοκότητα, κρίνεται ότι τελικά δεν συνεισφέρουν επαρκώς στην επίτευξη αυτού του στόχου,
- ii. Την σύγκριση των δεδομένων με τα αντίστοιχα ελληνικά. Η σύγκριση αυτή θα επιχειρήσουμε να αποκρυσταλλωθεί σε δύο βασικά επίπεδα:
 - α. Στο επίπεδο της θεωρητικής προσέγγισης, το οποίο βρίσκεται στην παράθεση με συνοπτικό τρόπο των φορολογικών διατάξεων ανά φορολογικό αντικείμενο όπως αυτές παρατίθενται στην αντίστοιχη ελληνική νομοθεσία (προκειμένου να διευκολύνεται η παραπομπή σε αυτήν από τον χρήστη). Ζητούμενο είναι η ποιοτική σύγκριση των δύο αυτών βάσεων (όπου αυτό είναι εφικτό) μέσω της διαπραγμάτευσης και σύγκρισης των θεωρητικών εννοιών και των βασικών πρακτικών προβλέψεων της κάθε μίας,

- β. Στο επίπεδο των ουσιαστικών φορολογικών συντελεστών που βαρύνουν τελικά σε κάθε χρονική περίοδο τους υποκείμενους σε φορολογία των δύο κρατών, όπου αυτό είναι εφικτό στην βάση της ύπαρξης σχετικών αναλογιών,
- γ. Την ανάδειξη φορολογικών πρακτικών άλλων χωρών που δεν εφαρμόζονται στην Ελλάδα, και δυνητικά θα μπορούσε να διερευνηθεί η υιοθέτησή τους από την ελληνική φορολογική διοίκηση στην κατεύθυνση της ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης και της εμπιστοσύνης μεταξύ διοίκησης και φορολογούμενων.

3. Χρήση των συμπερασμάτων που θα εξαχθούν

Τέλος, σημειώνεται ότι η παρούσα εργασία αποτελεί ακαδημαϊκό προϊόν και δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να ληφθεί υπόψη για την διαμόρφωση και λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με εμπορική ή άλλη δραστηριότητα (ιδίως όσον αφορά τον λεγόμενο φορολογικό σχεδιασμό). Ανεπιφυλάκτως λοιπόν γίνεται σαφές από την πλευρά μας ότι αρμόδιοι για την παροχή πληροφοριών, αρχείων και συμβουλών σε τέτοια επίπεδα παραμένουν αποκλειστικά και μόνο οι πιστοποιημένοι επαγγελματίες των σχετικών κλάδων της κάθε χώρας (λογιστές, φοροτεχνικοί, ορκωτοί ελεγκτές, ειδικευμένοι νομικοί επιστήμονες).

VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

i. Πρόσωπα υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματος

Ξεκινώντας την αναφορά στις αρχές και τους κανόνες που διέπουν την φορολόγηση των εισοδημάτων στις ΗΠΑ θα πρέπει κατ' αρχή κανείς να λάβει υπόψη την βασική διάκριση που ισχύει εκεί, σε σχέση με τα ισχύοντα στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να καταστεί ξεκάθαρο ότι η φορολογία αυτή κατά κανόνα επιβάλλεται στο ετήσιο εισόδημα του ίδιου προσώπου σε δύο επίπεδα, δηλαδή σε Ομοσπονδιακό (“Federal”) και σε Πολιτειακό (“State”). Το ίδιο πρόσωπο συνεπώς έχει δηλωτικές υποχρεώσεις και υποχρεούται να καταβάλει φόρο για το ίδιο εισόδημα, της ίδιας χρονικής περιόδου με δύο διακριτές, διαφορετικές διαδικασίες. Δηλαδή, πραγματοποιούνται δύο σχετικές εκκαθαρίσεις η μία σε γενικό επίπεδο κεντρικής φορολογικής διοίκησης και η άλλη στο ειδικό κάθε φορά επίπεδο της αποκεντρωμένης φορολογικής διοίκησης της Πολιτείας στην οποία υποχρεούται να αναφέρεται το κάθε πρόσωπο ή οντότητα (η οποία καθορίζεται σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια, όπως θα δούμε αναλυτικά στην σχετική ενότητα).

Σημειώνεται εισαγωγικά ότι Πολιτειακό φόρο εισοδήματος έχουν δικαίωμα να επιβάλλουν οι 50 Πολιτείες που αποτελούν την Ένωση, καθώς και η Περιφέρεια της Κολούμπια (“District of Columbia”).

Ως βασική πηγή της ανάλυσης θα χρησιμοποιηθεί ο 26 U.S. Code (Ομοσπονδιακός Κώδικας Φορολογίας των ΗΠΑ, ο οποίος στο εξής θα αναφέρεται ως “26 US Code” ή “Κώδικας”) και συγκεκριμένα οι παράγραφοι 11 και 12 αυτού, όπως ισχύουν σήμερα.

ii. Ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος εταιρειών

Στην βάση των ανωτέρω, ορίζεται ότι φόρος εισοδήματος επιβάλλεται σε όλες τις εταιρείες (“corporations”) για τα κέρδη κάθε φορολογικού έτους, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Ποσό πάνω από (σε USD)	Αλλά όχι πάνω από (σε USD)	Συντελεστής εταιρικού φόρου %
0	50.000	15
50.000	75.000	25
75.000	100.000	34
100.000	335.000	39
335.000	10.000.000	34
10.000.000	15.000.000	35
15.000.000	18.333.333	38
18.333.333		35

Σαν συνέπεια των ανωτέρω, οι εταιρείες με φορολογητέα κέρδη άνω των 18.333.333 USD ουσιαστικά φορολογείται με 35% στο σύνολο των κερδών

(δηλαδή, η αύξηση σε 38% για το προτελευταίο κλιμάκιο αντισταθμίζει τους μικρότερους συντελεστές των προηγούμενων κλιμακίων).

Διευκρινίσεις

- α. Οι εταιρείες των ΗΠΑ φορολογούνται στην χώρα για το παγκόσμιο εισόδημά τους, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προέρχεται από υποκαταστήματα που διατηρούν στην αλλοδαπή (ανεξαρτήτως του εάν αυτά διανέμονται/επαναπατρίζονται στις ΗΠΑ ή όχι). Γενικά, οι εταιρείες των ΗΠΑ δεν φορολογούνται για τα εισοδήματα των θυγατρικών τους σε άλλες χώρες, εκτός αν αυτές διανείμουν μέρισμα ή αν η περιουσία τους ρευστοποιηθεί (υπαγωγή της επιχείρησης σε εκκαθάριση στην άλλη χώρα).
- β. Τα κέρδη από κεφάλαιο (υπεραξίες από πώληση περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικά κέρδη κλπ.) μιας ημεδαπής εταιρείας φορολογούνται με τους ίδιους συντελεστές που φορολογείται και το εισόδημα από οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα (εμπορική, παροχής υπηρεσιών). Γενικά πάντως, τυχόν ζημίες από κεφάλαιο μπορούν να συμψηφίζονται μόνο με κέρδη από κεφάλαιο (και όχι με κέρδη από άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα). Για τον σκοπό αυτό, οι καθαρές ζημίες από κεφάλαιο ενός φορολογικού έτους μπορούν να μεταφέρονται στα 3 προηγούμενα ή στα 5 επόμενα φορολογικά έτη.
- γ. Οι αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται στις ΗΠΑ για το εκείνο το εισόδημα τους το οποίο είναι ουσιαστικά συνδεδεμένο με επιχειρηματική δραστηριότητα εντός των Ηνωμένων Πολιτειών, καθώς και για συγκεκριμένα εισοδήματα τους τα οποία θεωρούνται πηγής ΗΠΑ (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα).
- δ. Στην περίπτωση που αλλοδαπή εταιρεία αποκτά εισοδήματα της προηγούμενης περίπτωσης αλλά έχει έδρα σε κράτος με το οποίο οι ΗΠΑ έχουν συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μόνο στην περίπτωση που συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ. Επιπλέον, οι φορολογικοί συντελεστές που επιβάλλονται στα προαναφερθέντα εισοδήματα πηγής ΗΠΑ μπορεί να μειώνονται ή και να μηδενίζονται.
- ε. Αναφορικά με τα Υποκαταστήματα Αλλοδαπών Εταιρειών (μόνιμη εγκατάσταση κατά τα παραπάνω) υπάρχει ρητή πρόβλεψη ότι φορολογούνται σε ομοσπονδιακό επίπεδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προβλέψεις της παραγράφου 882 του Κώδικα.

Με βάση τις προβλέψεις αυτές, κατά κανόνα τα υποκαταστήματα αλλοδαπής υπόκεινται σε φόρο με τις γενικές διατάξεις μόνο για εκείνο το φορολογητέο εισόδημα που χαρακτηρίζεται «ουσιαστικά σχετιζόμενο εισόδημα» (“Effectively Connected Income”, ECI) με την διεξαγωγή εμπορίου ή άλλης επιχείρησης εντός των ΗΠΑ. Παραδείγματα εισοδημάτων που αποτελούν ECI υπό το φως των ανωτέρω είναι τα κέρδη από πώληση δικαιωμάτων επί ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στις ΗΠΑ καθώς και κέρδη από την

πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων ή άλλων μη κεφαλαιουχικών στοιχείων ενεργητικού που κατά την μεταβίβαση τους βρίσκονται ήδη εντός των ΗΠΑ (δεν αφορά δηλαδή αποστολή αγαθών στις ΗΠΑ από την αλλοδαπή, τα οποία εκτελωνίζονται για λογαριασμό του πελάτη που αποκτά την κυριότητά τους).

Ακόμη, από την στιγμή που ένα υποκατάστημα αλλοδαπής αποκτά ECI, υπόκειται σε επιπλέον «φόρο κερδών υποκαταστήματος», με συντελεστή 30% (ή ευνοϊκότερο, σε περίπτωση εφαρμογής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (στο εξής «ΣΑΔΦ»)) που έχουν συνάψει οι ΗΠΑ με το κράτος του οποίου φορολογικός κάτοικος τυγχάνει η αλλοδαπή εταιρεία) επί των κερδών του υποκαταστήματος που αναλογούν στο εν λόγω ECI και δεν παραμένουν ή δεν επανεπενδύονται στις ΗΠΑ μετά το τέλος της φορολογικής περιόδου.

Τέλος, με 30% φορολογούνται τα κέρδη υποκαταστήματος αλλοδαπής που δεν αφορούν ECI αλλά προέρχονται από πηγές εντός των ΗΠΑ (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα και ενοίκια).

iii. Γενικές Εξαιρέσεις και Ειδικές διατάξεις

Από τις προαναφερθείσες γενικές προβλέψεις υπάρχουν αρκετές εξαιρέσεις. Οι σημαντικότερες παρατίθενται παρακάτω:

α. Ατομικές επιχειρήσεις

Διευκρινίζεται ότι στο ανωτέρω πλαίσιο δεν περιλαμβάνεται η φορολόγηση ατομικών επιχειρήσεων (την οποία και διαπραγματεύεται το τμήμα του Κώδικα (παράγραφοι 1 έως και 5) που αναφέρεται στην ενότητα για τα Φυσικά Πρόσωπα

β. Ασφαλιστικές και επενδυτικές εταιρείες

Ακόμη, ειδική διακριτή αντιμετώπιση προβλέπεται για εταιρείες που παρέχουν ασφαλιστικές και επενδυτικές υπηρεσίες (η οποία διαπραγματεύεται σε άλλες, ειδικότερες παραγράφους του Κώδικα)

γ. Διαφανείς εταιρείες

Περαιτέρω, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι εξαιρούνται από τα ανωτέρω συγκεκριμένοι τύποι εταιρειών και οντοτήτων, οι οποίες ονομάζονται «Διαφανείς Οντότητες» (Pass-thru entities). Τέτοιες οντότητες είναι:

- Τα κάθε είδους καταπιστεύματα (trusts),
- Οι προσωπικές εταιρείες που προσομοιάζουν με μορφή με την ελληνική Ομόρρυθμη Εταιρεία (“partnerships”),
- Οι οντότητες συνδιαχείρισης περιουσίας (“estates” και “funds”).

Χαρακτηριστικό όλων των προαναφερθεισών οντοτήτων της συγκεκριμένης κατηγορίας είναι η δεσπόζουσα θέση των φυσικών προσώπων που κατέχουν την ιδιοκτησία (μερίδια συμμετοχής) σε αυτές. Για τον λόγο αυτό τους επιφυλάσσεται ειδική φορολογική μεταχείριση, η οποία τείνει να αντιμετωπίζει αυτές τις οντότητες ως «διαφανείς» με το προς φορολόγηση εισόδημα να επιμερίζεται τελικά και να φορολογείται στο επίπεδο των ιδιοκτητών τους (φυσικών προσώπων).

δ. Κανόνες επιλογής πεδίου (“Check-box rules”)

Προβλέπεται η προαιρετική ένταξη ενός νομικού προσώπου στις διαφανείς οντότητες (δηλαδή στην φορολόγηση του ετήσιου εισοδήματος σε επίπεδο φυσικών προσώπων-ιδιοκτητών) αν αυτό επιλέξει το οικείο πεδίο που προβλέπεται στην παράγραφο 7701 του Κώδικα (η επιλογή γίνεται μέσω της ηλεκτρονικής φόρμας “Form 8832” της IRS, της ομοσπονδιακής Εσωτερικής Υπηρεσίας Εσόδων). Η προαιρετική επιλογή αυτή ισχύει υποχρεωτικά για συνεχόμενη περίοδο 60 μηνών τουλάχιστον, από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

ε. Εταιρείες εξ’ ορισμού (“Corporations per se”)

Την ίδια στιγμή, αναφέρονται τα νομικά πρόσωπα που χωρίς δικαίωμα επιλογής εντάσσονται στις εταιρείες (“corporations”) και φορολογούνται κανονικά με τις προαναφερθείσες γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα προηγούμενου πίνακα), με κύρια υποκατηγορία να αποτελούν όσα νομικά πρόσωπα συστάθηκαν σύμφωνα με το Ομοσπονδιακό Δίκαιο των ΗΠΑ και φέρουν την μορφή της «Εταιρείας» (δηλαδή σχηματίζονται κατά την ίδρυση ως “incorporated entities”, “corporations”, “body corporates” ή “body politics”). Τα βασικά χαρακτηριστικά αυτών των νομικών προσώπων είναι:

- Η απεριόριστη διάρκεια προβλεπόμενης ζωής (όπως αναφέρεται στο Καταστατικό τους έγγραφο),
- Η περιορισμένη ευθύνη των ιδιοκτητών (μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο),
- Το ότι αποτελούν πρόσωπα διακριτά, από οικονομικής άποψης, από τα φυσικά πρόσωπα- ιδιοκτήτες τους (πράγμα που συχνά δεν συμβαίνει στις προσωπικές εταιρείες),
- Η σχετική ευκολία στην μεταβίβαση των εταιρικών τους μεριδίων,
- Η ύπαρξη επαγγελματιών διευθυντών που είναι διαφορετικά πρόσωπα από τους εταίρους,
- Η σχετική ευκολία άντλησης κεφαλαίων (από τράπεζες, χρηματαγορές, υποψήφιους άμεσους επενδυτές),

- Η κρατική εποπτεία και υπαγωγή τους σε αναλυτικούς νόμους (οι οποίοι καθορίζουν ποικίλες υποχρεώσεις αναφοράς).

Τα παραπάνω νομικά πρόσωπα αναφέρονται συχνά στην βιβλιογραφία ως “Corp” ή “Inc.”) και προσομοιάζουν βασικά στις ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες.

στ. Εταιρείες Τύπου S (“S corporations”)

Εταιρείες που συγκεντρώνουν σωρευτικά τα παρακάτω χαρακτηριστικά, μπορούν δυνητικά κατ’ επιλογή τους να χαρακτηριστούν ως εταιρείες Τύπου S. Τα κριτήρια αυτά είναι:

- Να έχουν την φορολογική τους κατοικία στις ΗΠΑ,
- Να έχουν 100 ή λιγότερους εταίρους,
- Κανένας από τους ανωτέρω εταίρους να μην είναι εταιρεία ή φυσικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος,
- Να έχουν ένα μόνο είδος κεφαλαιακών τίτλων (π.χ. να μην διαθέτουν και προνομιούχες και κοινές μετοχές), και
- Να μην ανήκουν σε κατηγορίες που ρητά εξαιρούνται της υπαγωγής, όπως είναι οι ασφαλιστικές εταιρείες και συγκεκριμένοι τύποι χρηματοδοτικών ιδρυμάτων.

Όσες εταιρείες που πληρούν όλα τα παραπάνω κριτήρια το επιλέξουν, δεν φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις αλλά με τρόπο που προσεγγίζει στον τρόπο φορολόγησης των «διαφανών εταιρειών» και ειδικά εκείνης της υποκατηγορίας που προσομοιάζει με τις ελληνικές Ομόρρυθμες εταιρείες (partnerships). Επομένως, κατά κανόνα τα νομικά πρόσωπα αυτά δεν υπάγονται σε ομοσπονδιακό εταιρικό φόρο (φορολογούνται για τα εισοδήματα αυτών τα φυσικά πρόσωπα- ιδιοκτήτες, και σε ομοσπονδιακό και σε πολιτειακό επίπεδο).

- ζ. Από τις γενικές διατάξεις φορολόγησης των εταιρικών κερδών εξαιρούνται επίσης οι μονοπρόσωπες εταιρείες παροχής πιστοποιημένων υπηρεσιών, ο ομοσπονδιακός φόρος για τις οποίες καθορίζεται σε σταθερό ποσοστό 35% επί του φορολογητέου εισοδήματος.

iv. Φορολογική κατοικία

Ένα νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την φορολογική κατοικία του στις ΗΠΑ όταν έχει συσταθεί με βάση το δίκαιο των ΗΠΑ, ή ένα από τα ειδικότερα δίκαια μίας από τις 50 Πολιτείες ή της Περιφέρειας της Κολούμπια. Ο τόπος που ασκείται η διοίκηση της εταιρείας θεωρητικά δεν ασκεί επίδραση στον χαρακτηρισμό του νομικού προσώπου ως ημεδαπού ή μη.

ν. Φορολογική βάση του εταιρικού φόρου εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Οι σχετικές διατάξεις του 26 US CODE προβλέπουν ότι τα φορολογητέα κέρδη μιας εταιρείας προσδιορίζονται με βάση τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, αφού ληφθούν υπόψη και οι τυχόν αναμορφώσεις μη εκπιπόμενων δαπανών. Συνεπώς, όπως και στην Ελλάδα τα φορολογικά κέρδη γενικά δεν ταυτίζονται με τα λογιστικά κέρδη που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (διαφορά Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης).

Πιο συγκεκριμένα:

α. Εταιρικά έσοδα:

Τα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη προς φορολόγηση είναι βασικά κάθε ακαθάριστο εισόδημα, στο οποίο περιλαμβάνονται ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά) τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε εμπορική επιχείρηση, παροχή υπηρεσιών, τόκους, δικαιώματα, μερίσματα, ενοίκια καθώς και τα κέρδη από πώληση περιουσιακών στοιχείων (παράγραφος 61).

β. Εκπιπόμενες δαπάνες:

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από τα ανωτέρω έσοδα αναγνωρίζονται προς έκπτωση συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών (παράγραφος 161), οι πιο βασικές από τις οποίες είναι:

- Γενικές επιχειρηματικές δαπάνες, όπως δαπάνες μισθοδοσίας (ειδικά για την οποία ορίζεται ότι προς έκπτωση μπορεί να αναγνωριστεί ένα λογικό ποσό σε σχέση με τις υπηρεσίες που πράγματι παρασχέθηκαν από τους εργαζόμενους μέσα στο φορολογικό έτος), έξοδα ταξιδιών, ενοίκια κλπ.,
- Δωρεές, για την αναγνώριση των οποίων τίθενται συγκεκριμένοι περιορισμοί (παραπομπή στην παράγραφο 170 του Κώδικα). Σύμφωνα με την τελευταία αυτή παράγραφο, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι προκειμένου μία δωρεά να θεωρηθεί εκπιπόμενη για σκοπούς εταιρικού φόρου εισοδήματος θα πρέπει να μην υπερβαίνει το 10% του φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος, να πραγματοποιείται αποδεδειγμένα προς αναγνωρισμένες οντότητες φιλανθρωπικού, θρησκευτικού, επιστημονικού ή άλλου ανάλογου χαρακτήρα και να υπάρχει σχετική απόφαση της διοίκησης της εταιρείας για την πραγματοποίησή της,
- Τόκοι (παράγραφος 163). Ορίζεται ότι κατ' αρχή εκπίπτουν όλες οι δαπάνες τόκων που γίνονται δεδουλευμένες μέσα στο φορολογικό έτος. Παράλληλα, αναφέρονται ρητά συγκεκριμένες εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης οι οποίες αφορούν τυχόν τόκους που καταβάλλονται σε αλλοδαπές οντότητες και οι οποίοι δεν έχουν υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος εντός των ΗΠΑ (ως φορολογητέο εισόδημα προσώπου που υπόκειται σε φόρο από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση). Επιπλέον τίθενται και άλλα κριτήρια μη αναγνώρισης χρεωστικών τόκων προς έκπτωση στην περίπτωση που υπάρχει υπέρβαση συγκεκριμένων κατωφλίων (βλ. ενότητα «Υποκεφαλαιοδότηση» παρακάτω).

- Ορίζονται ονομαστικά οι φόροι που θεωρούνται εκπιπτόμενα έξοδα μιας εταιρείας (παράγραφος 164). Οι φόροι αυτοί είναι:
 - Πολιτειακός φόρος εισοδήματος και πολιτειακός φόρος ακίνητης περιουσίας,
 - Δημοτικός φόρος εισοδήματος και δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας,
 - Φόρος εισοδήματος και φόρος ακίνητης περιουσίας που αποδεδειγμένα καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή (υπό προϋποθέσεις που αναφέρονται στην σχετική παράγραφο αυτής της ενότητας),
 - Τυχόν «ΦΠΑ» (έμμεσος Φόρος Αγαθών και Υπηρεσιών) που επιβάλλεται σε εισοδήματα διανεμόμενα στους μετόχους/εταίρους.
- Οι λειτουργικές ζημίες που επιβάρυναν την εταιρεία εντός του φορολογικού έτους, στην περίπτωση που δεν αναμένεται να ληφθεί αποζημίωση για αυτές από άλλο πρόσωπο (ασφαλιστική εταιρεία ή άλλον φορέα), αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να διαμορφωθεί το φορολογικό αποτέλεσμα (παράγραφος 165),
- Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (παράγραφος 166). Αναγνωρίζονται προς έκπτωση όλες οι απαιτήσεις που καθίστανται οριστικά ανείσπρακτες εντός του φορολογικού έτους (συνολικά ή για το συγκεκριμένο μέρος τους που καθορίζεται ως ανεπίδεκτο). Η διάταξη αφορά βασικά τις απαιτήσεις από πελάτες (όσες δηλαδή προέρχονται από την εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας και όχι από άλλους λόγους, όπως δάνεια, εγγυήσεις και άλλα ποσά που δεν σχετίζονται με συναλλαγή από επαχθή αιτία).
- Αποσβέσεις (παράγραφος 167). Αναγνωρίζεται προς έκπτωση μία λογική αναλογία της αξίας του παγίου ως απόσβεση που αφορά την οικονομική φθορά και απαξίωση κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιείται στην εμπορική/παραγωγική δραστηριότητα της εταιρείας (π.χ. μέσο μεταφοράς αγαθών ή μηχάνημα παραγωγής προϊόντων προς εμπορία), ή βρίσκεται στην κατοχή της για την υποστήριξη και προώθηση του εταιρικού της σκοπού (π.χ. κτήριο γραφείων διοίκησης, μισθωμένα οχήματα). Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης ενός παγίου για σκοπούς αποσβέσεων, οι δυνητικές μέθοδοι απόσβεσης και οι συντελεστές καθορίζονται από ειδικές διατάξεις. Η IRS (Internal Revenue Service, το ανάλογο της ελληνικής ΑΑΔΕ) με σχετική μακροσκελή εγκύκλιο (“Publication 946, How to Depreciate Property”) αναγνωρίζει ως πλέον αποδεκτή μέθοδο αυτή της Τροποποιημένης Επιταχυνόμενης Ανάκτησης Κόστους (“Modified Accelerated Cost Recovery System, MACRS”) σύμφωνα με την κεντρική ιδέα της οποίας προβλέπονται δύο διαφορετικά συστήματα υπολογισμού, κατά περίπτωση:

- Το σύστημα GDS (General Depreciation System, Γενικό Σύστημα Απόσβεσης) το οποίο εφαρμόζεται κατ' αρχή σε γενικό επίπεδο. Το σύστημα αυτό παρέχει τρεις εναλλακτικές μεθόδους απόσβεσης, και συγκεκριμένα την φθίνουσα με 200% επιτάχυνση, την φθίνουσα με 150% επιτάχυνση και την σταθερή.

Η ωφέλιμη ζωή και οι συντελεστές απόσβεσης σύμφωνα με το σύστημα GDS για κάθε κατηγορία παγίων έχει ως ακολούθως:

Κατηγορία παγίων	Ωφέλιμη Ζωή (σε έτη)	Συντελεστής
Ειδικές περιπτώσεις (π.χ. τρακτέρ ασφάλτου, άλογα αγώνων κλπ.)	3	33,33%
Αυτοκίνητα, ηλεκτρονικοί υπολογιστές και μηχανές γραφείου	5	20,00%
Μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	7	14,29%
Πλοία και σκάφη, αγροτικά παραγωγικά μηχανήματα	10	10,00%
Προσθήκες/βελτιώσεις σε ακίνητα τρίτων	15	6,67%
Αγροτικά κτήρια	20	5,00%
Βελτιωτικά δημόσια έργα (συστήματα ύδρευσης κλπ.)	25	4,00%
Κτήρια κατοικιών	27,5	3,70%
Κτήρια πλην κατοικιών	39	2,56%

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν γενικά για όλες τις κατηγορίες των επιχειρήσεων, πλην της περίπτωσης επιχειρήσεων που υπάγονται στο πρόγραμμα Διαχείρισης Ινδιάνικης Περιουσίας (“Indian Reservation Property”) για τα πάγια των οποίων προβλέπεται γενικά ότι οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται, προς ενίσχυση της δραστηριότητάς τους (π.χ. στην περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι τριετής κατά τα παραπάνω, ο συντελεστής απόσβεσης αυξάνεται από 33,33% σε 50%, σε περίπτωση που είναι πενταετής από 20% σε 33,33% και ούτω καθεξής).

- Το σύστημα ADS (Alternative Depreciation System, Εναλλακτικό Σύστημα Απόσβεσης) το οποίο εφαρμόζεται υποχρεωτικά για πάγια τα οποία:

- ❖ Χρησιμοποιούνται σε δραστηριότητα που αποφέρει αφορολόγητο εισόδημα, ή
- ❖ Χρησιμοποιούνται κυρίως εκτός του εδάφους των ΗΠΑ για το υπόψη φορολογικό έτος.

Η ωφέλιμη ζωή ανά κατηγορία παγίων και οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης που προκύπτουν είναι γενικά μεγαλύτερη και μικρότεροι αντιστοίχως σύμφωνα με το σύστημα ADS, σε σχέση με τα ανάλογα μεγέθη

στην βάση του GDS (στην ουσία δηλαδή η εταιρεία εκπίπτει την δαπάνη για τα συγκεκριμένα πάγια σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, λόγω της φύσης τους).

Πέραν των ανωτέρω δαπανών που ρητά αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γενικά εκπιπτόμενη θεωρείται κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή στα πλαίσια της κανονικής επιχειρηματικής λειτουργίας της.

vi. Φορολογικό έτος νομικών προσώπων

Στην παράγραφο 441 του Κώδικα καθορίζεται η χρονική διάρκεια του φορολογικού έτους για τα νομικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Πιο συγκεκριμένα, καθορίζεται ότι ως φορολογικό έτος νοείται γενικά η δωδεκάμηνη περίοδος η οποία μπορεί να λήγει την τελευταία μέρα οποιουδήποτε ημερολογιακού μήνα.

Τυχόν αλλαγή στην ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους νομικού προσώπου θεωρητικά επιτρέπεται υπό τον όρο ότι δεν θα προκύψει υπερδωδεκάμηνη περίοδος από την μεταβολή. Η αλλαγή οποία τελεί υπό την αποκλειστική έγκριση του αρμόδιου Γραμματέα της φορολογικής διοίκησης.

Τέλος, στην ίδια παράγραφο ορίζεται ότι για τους φορολογούμενους που δεν τηρούν βιβλία (κυρίως παράδειγμα τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα) το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό. Επιπλέον, η ίδια πρόβλεψη υπάρχει για τις ατομικές εταιρείες παροχής πιστοποιημένων υπηρεσιών, εκτός αν αυτές παράσχουν τεκμηρίωση ότι το φορολογικό τους έτος πρέπει να λήγει σε διαφορετική ημερομηνία λόγω της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν (η οποία αλλαγή επίσης υπόκειται στην έγκριση του Γραμματέα της φορολογικής διοίκησης).

vii. Λογιστικές μέθοδοι τήρησης των βιβλίων

Στην παράγραφο 446 του κώδικα ορίζεται ότι η λογιστική μέθοδος με την οποία το νομικό πρόσωπο τηρεί τα βιβλία του θα πρέπει να έχει σταθερότητα και συνέχεια.

Επιπλέον, καθορίζονται ρητά οι αποδεκτές μέθοδοι τήρησης των βιβλίων οι οποίες παρατίθενται ως εξής:

- α. Μέθοδος της ταμειακής βάσης (καταχώρηση δαπανών/ζημιών και εισοδήματος/κερδών στην βάση της καταβολής ή εισπραξης, αντιστοίχως),
- β. Μέθοδος της αρχής του δεδουλευμένου,

- γ. Συνδυασμοί των ανωτέρω, στην βάση σχετικών προβλέψεων του Κώδικα (π.χ. στην περίπτωση που η εταιρεία δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς εμπορικούς κλάδους).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι στην παράγραφο αυτή προβλέπεται επίσης το ενδεχόμενο εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος μίας οντότητας στις περιπτώσεις όπου:

- α. Δεν τηρείται με συνέπεια η ίδια λογιστική μέθοδος τήρησης,
- β. Η μέθοδος που τηρείται δεν απεικονίζει ορθά το προς φορολόγηση αποτέλεσμα.

Σε μια τέτοια περίπτωση το φορολογητέο αποτέλεσμα προσδιορίζεται με οποιαδήποτε από τις προαναφερόμενες μεθόδους θεωρεί η φορολογική διοίκηση ότι αυτό θα υπολογιστεί ορθά.

viii. Αποτίμηση αποθεμάτων

Στην παράγραφο 471 του Κώδικα ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση όπου η αξίες των αποθεμάτων αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα του προς φορολόγηση εισοδήματος, η εταιρεία θα πρέπει να τα επιμετρά σε συμμόρφωση με τις επίσημες μεθόδους που έχουν καθοριστεί και ισχύουν ανά εμπορικό, βιομηχανικό ή άλλο κλάδο.

Γενικά αποδοχής τυγχάνουν (αναλόγως τον κλάδο) και οι τρεις βασικές μέθοδοι που έχουν αναδείξει διαχρονικά οι επιστήμες της λογιστικής και της φορολογίας, ήτοι:

- α. First In-First Out (FIFO),
- β. Last In-First Out (LIFO),
- γ. Μέθοδος του σταθμισμένου μέσου κόστους.

Σημειώνεται ότι στην Ελλάδα για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά (οπότε και η έναρξη εφαρμογής του νέου ΚΦΕ, Ν. 4172/2013) η δεύτερη από τις παραπάνω μεθόδους δεν θεωρείται πλέον αποδεκτή.

ix. Φορολόγηση εταιρικών εισοδημάτων από μερίσματα

Στα μερίσματα που λαμβάνει μία ημεδαπή εταιρεία από άλλη ημεδαπή εταιρεία αναγνωρίζεται ως αφορολόγητο συγκεκριμένο ποσοστό για τον δικαιούχο, ανάλογα με το ποσοστό που αυτός κατέχει στο κεφάλαιο του καταβάλλοντα.

Τα ποσοστά αυτά είναι 70% αν ο δικαιούχος κατέχει ποσοστό λιγότερο του 20%, 80% αν κατέχει πάνω από 20% αλλά λιγότερο από το 50% και φτάνει στο 100% στις περιπτώσεις των ενδοομιλικών διανομών (υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις).

x. Μεταφορά φορολογικών ζημιών

Σε σχετικά πρόσφατη εγκύκλιο της IRS (“Publication 542 (12/2016), Corporations”) ορίζει ότι οι φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημίες μπορούν να μεταφερθούν προς συμψηφισμό με φορολογητέα κέρδη για τα επόμενα είκοσι (20) φορολογικά έτη (“tax losses carried-forward”). Ως φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημίες νοούνται αυτές που προκύπτουν στην περίπτωση που οι εκπιπτόμενες δαπάνες ενός φορολογικού έτους υπερβαίνουν τα έσοδα που υπάγονται σε φορολόγηση.

Επιπλέον, υπάρχει και πρόβλεψη για μεταφορά προς συμψηφισμό στα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη (“tax losses carried-back”). Η συγκεκριμένη πρόβλεψη που δεν υπάρχει στην ελληνική φορολογική νομοθεσία ίσως να ξενίζει σε μια πρώτη ανάγνωση, είναι όμως λειτουργική εντός του πολύπλοκου κυκλώματος καταβολής του ομοσπονδιακού εταιρικού φόρου στις ΗΠΑ (αφού μεταξύ άλλων προβλέπονται προϋπολογισμοί και τμηματικές (σε τετράμηνη βάση) προκαταβολές εταιρικού φόρου εισοδήματος για μελλοντικά φορολογικά έτη καθώς και αιτήσεις επιστροφής σε περίπτωση αλλαγής των ανωτέρω προϋπολογισμών προς το ευνοϊκότερο για την φορολογούμενη εταιρεία).

xi. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Η IRS παρέχει αναλυτικές οδηγίες (“Instructions for Form 1118 (2016)”) στην βάση της παραγράφου 960 του Κώδικα, αναφορικά με την δυνατότητα πίστωσης (συμψηφισμού) φόρου εισοδήματος αλλοδαπής που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε για λογαριασμό της εταιρείας για εισόδημα του οικείου φορολογικού έτους της ημεδαπής εταιρείας στην φορολογική διοίκηση άλλου κράτους.

Εκεί ορίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος (ή φόρος με διαφορετική ονομασία αλλά της ίδιας ουσίας και φύσης) μπορεί να συμψηφιστεί με τον ομοσπονδιακό φόρο που οφείλεται για το συγκεκριμένο εισόδημα στην φορολογική διοίκηση των ΗΠΑ, τυπικά μέχρι το ποσό του φόρου ΗΠΑ που θα πρόκυπτε για το συγκεκριμένο εισόδημα.

Για την έκπτωση αυτή πρέπει να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις, όπως για παράδειγμα ο φόρος να έχει επιβληθεί στο ίδιο πρόσωπο που ζητάει την πίστωση, να έχει πραγματικά καταβληθεί, να μην αφορά εισόδημα που στις ΗΠΑ εξαιρείται από ομοσπονδιακό φόρο και να μην έχει ως πηγή κράτος που περιλαμβάνεται στην λίστα των λεγόμενων “sanctioned states” (κράτη που δεν διατηρούν διπλωματικές σχέσεις με τις ΗΠΑ ή που οι ΗΠΑ δεν αναγνωρίζουν

ως νόμιμη την κυβέρνηση αυτών, όπως είναι το Ιράν, η Βόρεια Κορέα και μέχρι τα μέσα του 2016 η Κούβα).

Περαιτέρω, η εταιρεία οφείλει να διορθώσει τον υπόψη φόρο προς πίστωση, λαμβάνοντας υπόψη την αναλογία των απαλλασσόμενων εισοδημάτων της ως προς αυτά που υπάγονται σε εταιρικό φόρο εισοδήματος.

Η εταιρεία έχει τέλος δικαίωμα να επιλέξει τον χειρισμό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως εκπιπτόμενη δαπάνη, αντί της πίστωσης αυτού με τον οφειλόμενο στις ΗΠΑ ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος. Η επιλογή αυτή γίνεται σε ετήσια βάση, ενώ η IRS επισήμως αναγνωρίζει ότι στις περισσότερες περιπτώσεις είναι προς το συμφέρον της εταιρείας να επιλέξει την πίστωση και όχι την έκπτωση. Σε περίπτωση πάντως που επιλεγθεί η πρώτη, ορίζεται ρητά ότι κανένα ποσοστό του συγκεκριμένου φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν πρόκειται να γίνει δεκτό προς έκπτωση κατά το τρέχον ή τα επόμενα φορολογικά έτη.

xii. Εναλλακτικός Ελάχιστος Φόρος (AMT, Alternative Minimum Tax)

Ο Εναλλακτικός Ελάχιστος Φόρος επιβάλλεται στις εταιρείες που απολαμβάνουν ειδικά φορολογικά πλεονεκτήματα στην βάση ειδικότερων διατάξεων και οι οποίες έχουν ακαθάριστα έσοδα άνω των 7,5 εκατομμυρίων USD κατά μέσο όρο, τα τρία τελευταία φορολογικά έτη. Αυτό συμβαίνει προκειμένου να διασφαλιστεί ότι αυτές οι εταιρείες θα πληρώσουν τουλάχιστον έναν ελάχιστο συγκεκριμένο φόρο, στην βάση ενός δεύτερου, παράλληλου, προκαθορισμένου πλαισίου το οποίο αναγνωρίζει τις δικές του ιδιαίτερες κατηγορίες δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση και με περιορισμούς στην δυνατότητα συμψηφισμού συγκεκριμένων φόρων που έχουν παρακρατηθεί για λογαριασμό της εμπλεκόμενης εταιρείας.

Προϋπόθεση για να υπαχθεί μία εταιρεία στην συγκεκριμένη ρύθμιση είναι να παρουσιάζει δυσανάλογα μικρά κέρδη σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της και να απολαμβάνει συγκεκριμένα φορολογικά πλεονεκτήματα (υπαγωγή σε αναπτυξιακούς νόμους, επιχορηγήσεις, δικαίωμα διενέργειας επιπλέον αποσβέσεων λόγω κλάδου δραστηριότητας κλπ.) τα οποία και διορθώνονται/προσαρμόζονται κατά την διαδικασία των υπολογισμών. Ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στο αναθεωρημένο φορολογητέο εισόδημα ισούται με 20% (με τις πρώτες 40.000 δολάρια να απαλλάσσονται του φόρου).

Εν τέλει, η υπαγόμενη σε AMT εταιρεία καλείται να καταβάλει το μεγαλύτερο ποσό φόρου εισοδήματος μεταξύ αυτού που προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις και αυτού που προσδιορίζεται με AMT.

Στην περίπτωση που ο AMT ενός φορολογικού έτους είναι μεγαλύτερος από αυτόν που θα προσδιοριζόταν με τις γενικές διατάξεις, η διαφορά δύναται να μεταφερθεί προς συμψηφισμό με φόρο εισοδήματος επόμενων ετών στην περίπτωση που το μελλοντικό ποσό που θα προκύψει από τις γενικές διατάξεις υπερβαίνει τον AMT των επόμενων αυτών ετών.

xiii. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Το σύστημα αναγνώρισης και τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των ΗΠΑ είναι ένα από τα παλαιότερα και θεωρείται στην σχετική βιβλιογραφία ως ένα από τα πλέον εξελιγμένα.

Η σχετική φόρμα αναφοράς υποβάλλεται στην ίδια ημερομηνία με αυτήν της εμπρόθεσμης υποβολής της ετήσιας δήλωσης ομοσπονδιακού φόρου εισοδήματος. Η προθεσμία παράδοσης του φακέλου τεκμηρίωσης στις αρμόδιες αρχές είναι 30 ημέρες από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος εκ μέρους τους (οι δύο αυτές προβλέψεις που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες αναφοράς, τυχάνει να είναι ακριβώς ίδιες με τις ελληνικές).

Βασική διαφοροποίηση σε σχέση με τα οριζόμενα από την ελληνική νομοθεσία είναι το κριτήριο που λαμβάνεται υπόψη για να καθοριστεί αν από φορολογικής πλευράς δύο οντότητες θα θεωρηθούν ως συνδεδεμένες, και αυτό είναι να υπόκεινται αυτές σε κοινό έλεγχο. Το εάν αυτό ισχύει είναι θέμα πραγματικών περιστατικών και κάθε περίπτωση εξετάζεται ξεχωριστά, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχόν ποσοστά συμμετοχής της μίας στο εταιρικό κεφάλαιο της άλλης.

Τέλος, γενικά η φορολογική διοίκηση των ΗΠΑ κατά την εξέταση των ενδοομιλικών συναλλαγών φαίνεται να έχει ροπή προς τον κατ' αρχήν έλεγχο της τεκμηρίωσης στην βάση της μεθόδου TNMM ("Transactional Net Margin Method"). Η μέθοδος αυτή θεωρείται ως εναλλακτική από τον ΟΟΣΑ ("OECD"), ο οποίος προτείνει την εφαρμογή της μόνο αν οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης που αυτός έχει ορίσει ως τέτοιες δεν μπορούν να εφαρμοστούν επί συγκεκριμένης συναλλαγής. Αντιθέτως στις ΗΠΑ φαίνεται να αποτελεί την πρωταρχική επιλογή της φορολογικής διοίκησης η οποία και σε άλλες περιπτώσεις κινείται στον άξονα του επιμερισμού του φορολογητέου εισοδήματος στην βάση της αναλογίας του σχετικού κόστους που συνολικά προέκυψε, των ακαθάριστων εσόδων που καταγράφηκαν και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που πράγματι χρησιμοποιήθηκαν από τα εμπλεκόμενα μέρη (πράγμα που συμβαίνει όπως θα δούμε παρακάτω στην περίπτωση επιβολής του πολιτειακού εταιρικού φόρου).

xiv. Υποκεφαλαιοδότηση

Η IRS θεσπίζει κανόνες υποκεφαλαιοδότησης προκειμένου να περιορίσει το δικαίωμα έκπτωσης των τόκων που καταβάλλει μια εταιρεία εγκατεστημένη στις ΗΠΑ, στην περίπτωση που η τελευταία παρουσιάζει ιδιαίτερα υψηλό ποσοστό ξένων (δανειακών) κεφαλαίων όσον αφορά την συνολική κεφαλαιακή της διάρθρωση. Σε αυτή την βάση, κεφάλαια τα οποία έχουν δοθεί ως δάνειο σε μια εταιρεία χαρακτηρίζονται επί της ουσίας καθαρή θέση από την IRS και σαν αποτέλεσμα, η εκπεσιμότητα των τόκων που αντιστοιχούν σε αυτά μπορεί να αποκλειστεί. Σε κάποιες περιπτώσεις επιπλέον, η καταβολή των προαναφερθέντων τόκων μπορεί να θεωρηθεί διανομή κερδών (στους δανειστές, οι οποίοι αντιμετωπίζονται ως οιονεί ιδιοκτήτες) και να επιβληθεί σε αυτές παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων.

Οι διατάξεις για την υποκεφαλαιοδότηση παρατίθενται στην οδηγία “IRC §163 (j)” της IRS και προβλέπουν πολύπλοκους υπολογισμούς για την εξεύρεση τυχόν υπερβάλλοντος ποσού δαπανών τόκων μέσα σε ένα φορολογικό έτος, το οποίο δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος.

Οι βασικές παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη είναι:

- α. Ο δείκτης ενδοομιλικών Δανειακών Υποχρεώσεων ως προς τα Ίδια Κεφάλαια (“Debt to Equity ratio”) της εταιρείας, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει το 1,5 (150%)
- β. Η ετήσια καθαρή δαπάνη τόκων της εταιρείας, δηλαδή η θετική διαφορά μεταξύ χρεωστικών και πιστωτικών τόκων που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία του φορολογικού έτους η οποία δεν πρέπει να υπερβαίνει το 50% του «Διορθωμένου Φορολογητέου Εισοδήματος» (ATI, Adjusted Taxable Income, το φορολογητέο εισόδημα μετά τον διορθωτικό έλεγχο από την φορολογική διοίκηση)
- γ. Οι τόκοι που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τους συγκεκριμένους υπολογισμούς που πραγματοποιούνται στην βάση των ανωτέρω μπορούν να μεταφερθούν προς έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη, οπότε και εξετάζεται κάθε φορά εκ νέου η δυνατότητα έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα εκείνης της περιόδου.

xv. Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC, Controlled Foreign Companies)

Το ζήτημα των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών θίγεται από την παράγραφο 957 του Κώδικα, όπου και ορίζεται ότι ως ελεγχόμενη εκείνη η αλλοδαπή εταιρεία στην οποία

- α. Το 50% του εταιρικού κεφαλαίου, ή
- β. Το 50% των δικαιωμάτων ψήφου στην Γενική Συνέλευση

κατέχεται κατά την οποιαδήποτε ημέρα του φορολογικού της έτους από εταίρους που είναι φορολογικοί κάτοικοι των ΗΠΑ (φυσικά ή νομικά).

Μια τέτοια εταιρεία θεωρείται ότι διαβρώνει την φορολογική βάση των ΗΠΑ (“Base Erosion”) με την εμφάνιση κερδών σε άλλα κράτη, τα οποία τις περισσότερες φορές εντελώς τυχαία επιβάλλουν ευνοϊκότερο εταιρικό φορολογικό συντελεστή (αν κάτι τέτοιο σχεδιάζεται συνειδητά, προφανώς πρόκειται για τεχνητή διευθέτηση με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης (“Profit Shifting”).

Οι ΗΠΑ λοιπόν θεωρούν ότι θα πρέπει να επιβάλλουν φόρο για το εισόδημα της συγκεκριμένης εταιρείας που προέκυψε στο εξωτερικό, στο επίπεδο των εταίρων αυτής, στο βαθμό που αυτό δεν διανέμεται σε αυτούς (οπότε και δεν υπόκειται σε φορολογία στις ΗΠΑ) μετά την λήξη του φορολογικού έτους.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας των ΗΠΑ προσομοιάζουν αρκετά σε θεωρητικό επίπεδο με αυτές που ισχύουν στην Ελλάδα, από την 1 Ιανουαρίου 2014 και εφεξής. Συγκεκριμένα, με την έναρξη εφαρμογής του νέου ΚΦΕ (Ν.4172/2013, άρθρο 66) και του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν.4174/2013, άρθρο 38) τέθηκαν σε ισχύ διατάξεις για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες που είναι αντίστοιχες με τις παραπάνω, ενώ προβλέπεται ρητά ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου η φορολογική διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα.

Το συγκεκριμένο ζήτημα θα αναλυθεί περαιτέρω στην ενότητα με τις Συγκρίσεις και τα Συμπεράσματα, αφού θεωρούμε ότι είναι ένα από τα βασικότερα θέματα που ανακύπτουν από την εργασία αυτή και τα οποία ενδιαφέρουν στην σημερινή συγκυρία την Ελλάδα.

xvi. Προθεσμία υποβολής εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η εμπρόθεσμη υποβολή της εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι η 15η ημέρα του τέταρτου μήνα από την λήξη του φορολογικού έτους (με βάση την πρακτική εμπειρία, υπάρχει το ενδεχόμενο παράτασης της προθεσμίας από την φορολογική διοίκηση, όπως και στην Ελλάδα). Επιπλέον, κάθε εταιρεία μπορεί να υποβάλει αίτημα και να λάβει αυτόματη αναβολή της υποβολής δήλωσης για έξι μήνες από την αρχική καταληκτική ημερομηνία.

xvii. Ενοποιημένες εταιρικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Υπάρχει η δυνατότητα επιλογής υποβολής ενοποιημένης εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από όμιλο ημεδαπών εταιρειών. Βασική προϋπόθεση αποτελεί η συμμετοχή κατά 80% και άνω της μητρικής σε μια θυγατρική και η ταυτόχρονη συμμετοχή κατά 80% και άνω της μητρικής ή άλλης θυγατρικής σε όλες τις θυγατρικές του ομίλου.

Με τον τρόπο αυτό, οι τυχόν αναγνωριζόμενες φορολογικές ζημιές κάποιων εταιρειών του αναφερόμενου Ομίλου μπορούν να συμψηφιστούν με φορολογικά κέρδη άλλων εταιρειών του Ομίλου (και έτσι η φορολογική δαπάνη σε ομιλικό επίπεδο είναι τελικά μικρότερη).

Όπως ήταν αναμενόμενο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών κερδών ή ζημιών σε επίπεδο Ομίλου.

xviii. Ατομική καθοδήγηση φορολογούμενων (rulings)

Προβλέπεται η έκδοση οδηγιών από την φορολογική διοίκηση μετά από αίτηση εταιρείας που υπόκειται σε ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος, σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση ειδικών θεμάτων και την συμμόρφωση του φορολογούμενου για αυτά σε βάθος χρόνου.

Θα πρέπει αν σημειωθεί ότι οι συγκεκριμένες καθοδηγητικές οδηγίες δεσμεύουν εξίσου και τα δύο μέρη (φορολογούμενη εταιρεία και φορολογική διοίκηση).

χιχ. Πολιτειακός φόρος εισοδήματος εταιρειών

Όπως προαναφέρθηκε, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οντότητες φορολογούνται επί των ετησίων καθαρών φορολογικών κερδών τους τόσο σε ομοσπονδιακό όσο και σε πολιτειακό επίπεδο.

Οι συντελεστές πολιτειακού φόρου όπως είδαμε αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους για τις εταιρείες και κυμαίνονται γενικά από 0% έως 12%, σε οριζόντια ή προοδευτική βάση.

Για τον καθορισμό της μοναδικής Πολιτείας εκείνης που έχει δικαίωμα να επιβάλλει πολιτειακό φόρο σε μία εταιρεία, λαμβάνονται βασικά υπόψη και συνυπολογίζονται τα παρακάτω κριτήρια:

- α. Σε ποια Πολιτεία βρίσκονται τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και καταβάλλονται τα ενοίκια κτηρίων,
- β. Σε ποια Πολιτεία προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις,
- γ. Σε ποια Πολιτεία καταβάλλεται η μισθοδοσία του προσωπικού.

Οι συντελεστές **πολιτειακού εταιρικού φόρου** εισοδήματος έχουν ως εξής (31/12/2016):

ΠΟΛΙΤΕΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
ΑΛΑΜΠΑΜΑ	6.50%
ΑΛΑΣΚΑ	0.00%
έως	9.40%
ΑΡΚΑΝΣΑΣ	1.00%
έως	6.50%
ΚΑΛΙΦΟΡΝΙΑ **	8.84%
ΚΟΝΕΚΤΙΚΑΤ	9.00%
ΦΛΟΡΙΝΤΑ	5.50%
ΤΖΟΡΤΖΙΑ	6.00%
ΧΑΒΑΗ	4.40%
ΑΪΝΤΑΧΟ	7.40%
ΙΛΙΝΟΙΣ	7.75%
ΙΝΤΙΑΝΑ	6.50%
έως	12.00%
ΚΑΝΣΑΣ	4.00%
έως	7.00%
ΚΕΝΤΑΚΥ	4.00%
έως	6.00%
ΛΟΥΙΖΙΑΝΑ	4.00%
έως	8.00%
ΜΕΗΝ	3.50%
ΜΕΡΥΛΑΝΤ	8.25%
ΜΑΣΑΧΟΥΣΕΤΗ	8.00%
ΜΙΤΣΙΓΚΑΝ	6.00%
ΜΙΝΕΣΟΤΑ	9.80%
ΜΙΣΙΣΙΠΠΙ	3.00%
έως	5.00%

ΠΟΛΙΤΕΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
ΜΙΖΟΥΡΙ	6.25%
ΜΟΝΤΑΝΑ	6.75%
ΝΕΜΠΡΑΣΚΑ	5.58%
ΝΕΒΑΔΑ	0.00%
ΝΙΟΥ ΧΑΜΣΑΪΡ	8.50%
ΝΙΟΥ ΤΖΕΡΣΕΗ	6.50%
ΝΙΟΥ ΜΕΞΙΚΟ	4.80%
ΝΕΑ ΥΟΡΚΗ	6.50%
ΒΟΡΕΙΑ ΚΑΡΟΛΙΝΑ	4.00%
ΒΟΡΕΙΑ ΝΤΑΚΟΤΑ	1.41%
ΟΧΑΪΟ	* ΠΤΕ
ΟΚΛΑΧΟΜΑ	6.00%
ΟΡΕΓΚΟΝ	6.60%
ΠΕΝΣΥΛΒΑΝΙΑ	9.99%
ΡΟΝΤ ΑΪΛΑΝΤ	7.00%
ΝΟΤΙΑ ΚΑΡΟΛΙΝΑ	5.00%
ΝΟΤΙΑ ΝΤΑΚΟΤΑ	0.00%
ΤΕΝΕΣΙ	6.50%
ΤΕΞΑΣ	ΠΤΕ
ΓΙΟΥΤΑ	5.00%
ΒΕΡΜΟΝΤ	6.00%
ΒΙΡΤΖΙΝΙΑ	6.00%
ΟΥΑΣΙΓΚΤΟΝ	ΠΤΕ
ΔΥΤΙΚΗ ΒΙΡΤΖΙΝΙΑ	6.50%
ΓΟΥΪΣΚΟΝΣΙΝ	7.90%
ΓΟΥΑΪΟΜΙΝΓΚ	0.00%
ΠΕΡΙΟΧΗ ΚΟΛΟΥΜΠΙΑ	9.40%

* ΠΤΕ : Πολιτειακά Τέλη Επιτηδεύματος (συνήθως επί του κύκλου εργασιών)

** Στην Πολιτεία της Καλιφόρνια ο ελάχιστος ετήσιος πολιτειακός φόρος είναι 800 USD

Ο πολιτειακός φόρος που βεβαιώνεται και καταβάλλεται κατά τα ανωτέρω αντιμετωπίζεται ως δαπάνη αναγνωριζόμενη προς έκπτωση για τον υπολογισμό του ομοσπονδιακού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας (όπως προαναφέρθηκε και στην ενότητα περί «Εκπιπτόμενων δαπανών»).

xx. Παραδείγματα

Έστω η εταιρεία “A Inc.” με έδρα της ΗΠΑ. Σε επίπεδο πολιτειακού φόρου εισοδήματος, υποθέτουμε ότι στην βάση των σχετικών κριτηρίων που παρατέθηκαν στα προηγούμενα καθορίζεται ότι αρμόδια Πολιτεία για την βεβαίωση και είσπραξη είναι η Πολιτεία της Καλιφόρνια (“State of California”). Η Πολιτεία αυτή θα εμπλακεί σε αρκετά παραδείγματα που θα ακολουθήσουν, καθώς αποτελεί με διαφορά την μεγαλύτερη σε πληθυσμό της Ομοσπονδίας.

Έστω εταιρεία Β, Α.Ε. με έδρα στην Ελλάδα.

Υποθέτουμε ότι και οι δύο εταιρείες για το φορολογικό έτος 2016 εμφανίζουν λογιστικά κέρδη 2.000.000 νομισματικών μονάδων, καθώς και 500.000 νομισματικές μονάδες λογιστικές διαφορές (μη εκπιπόμενες δαπάνες).

α. “A Inc.” (ΗΠΑ)

Πολιτειακός εταιρικός φόρος εισοδήματος

Με φορολογητέο εισόδημα 2.500.000, ο πολιτειακός εταιρικός φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως εξής:

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
<u>Μείον:</u> Πολιτειακός φόρος (8,84%)	-176.800
	1.823.200

Ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος

Για τον υπολογισμό του φορολογητέου ομοσπονδιακού εισοδήματος αφαιρείται ως εκπιπόμενη δαπάνη ο αναλογών πολιτειακός φόρος εισοδήματος. Το προς φορολόγηση εισόδημα διαμορφώνεται ως εξής:

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
<u>Πλέον:</u> Λογιστικές διαφορές	500.000
<u>Μείον:</u> Πολιτειακός φόρος (8,84%)	-176.800
Φορολογητέο	2.323.200

Με φορολογητέο ομοσπονδιακό εισόδημα 2.323.200 ο υπολογισμός του ομοσπονδιακού εταιρικού φόρου έχει ως ακολούθως:

Ποσό πάνω από	Αλλά όχι πάνω από	Συντελεστής εταιρικού φόρου %	Φόρος
0	50.000	15	7.500
50.000	75.000	25	6.250
75.000	100.000	34	8.500
100.000	335.000	39	91.650
335.000	2.323.200	34	675.988
ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΟΣ ΦΟΡΟΣ			789.888

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
Πολιτειακός φόρος	176.800
Ομοσπονδιακός φόρος	789.888
ΣΥΝΟΛΟ	966.688
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	48,33%

β. «B» Α.Ε. (Ελλάδα)

Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	500.000
Φορολογητέο	2.500.000
Εταιρικός φόρος (29%)	-725.000

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
Εταιρικός φόρος (29%)	725.000
Τέλος επιτηδεύματος (Ν. 3986/2011)	1.000
ΣΥΝΟΛΟ	726.000
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	36,30%

2. Κυπριακή Δημοκρατία

Ως βασική πηγή της ανάλυσης θα χρησιμοποιηθεί ο Νόμος 118 (I)/2002 («Νόμος Περί Φορολογίας του Εισοδήματος», στο εξής ΝΟΜΟΣ 2002), όπως έχει τροποποιηθεί τα επόμενα χρόνια και ισχύει σήμερα.

i. Πρόσωπα υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματος

Εταιρείες με Φορολογική Κατοικία στην Κύπρο

Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται κατ' αρχήν όλες οι εταιρείες που έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Κύπρο. Μια τέτοια εταιρεία υποχρεούται να καταβάλλει κυπριακό εταιρικό φόρο εισοδήματος για τα παγκόσμια κέρδη που αποκτά (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα).

ii. Φόρος εισοδήματος εταιρειών (ΝΟΜΟΣ 2002, Δεύτερο Παράρτημα)

- α. Ο γενικός συντελεστής εταιρικού φόρου εισοδήματος είναι 12,5% και εφαρμόζεται επί των κερδών από εμπορική, παραγωγική, συμβουλευτική ή άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- β. Με συντελεστή 20% φορολογούνται ειδικά τα κέρδη που αποκτά μία εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Κύπρο, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση:
 - Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε Κυπριακό έδαφος,
 - Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε κυπριακό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης.

Ειδικότερα, τυχόν κέρδη από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος στην περίπτωση που το υπόψη μεταβιβαζόμενο ακίνητο (γη, κτήριο και γη) είχε αποκτηθεί στο διάστημα μεταξύ 16 Ιουλίου 2015 και 31 Δεκεμβρίου 2016, από ανεξάρτητο με την πωλήτρια εταιρεία πρόσωπο (φυσικό ή νομικό).

- γ. Ειδική Αμυντική Εισφορά (Νόμος 117 (I) /2002, «Ο περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος»), επιβάλλεται στα παρακάτω είδη εισοδήματος που αποκτά μια εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Κύπρο:

- Εισόδημα από ενοίκια. Συντελεστής ΕΑΕ 3%, μετά την αναγνώριση εκπιπόμενης απόσβεσης σε ποσοστό 25% (πρακτικά δηλαδή 3% επί του 75% του σχετικού ποσού)
- Εισόδημα από τόκους: Συντελεστής ΕΑΕ 30%, στην περίπτωση που κριθεί ότι το σχετικό δάνειο δεν χορηγήθηκε από την εταιρεία στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής της δραστηριότητας

δ. Ειδική Αμυντική Εισφορά στα μη διανεμόμενα εταιρικά κέρδη:

Σύμφωνα με την σχετική διάταξη, σε περίπτωση που εταιρεία δεν προβεί σε διανομή τουλάχιστον του 70% των κερδών μετά φόρων ενός φορολογικού έτους μέσα στα επόμενα 2 έτη, επιβάλλεται ΕΑΕ με συντελεστή 17% στο ποσοστό των κερδών που δεν διανεμήθηκε μέχρι του 70% των κερδών μετά φόρων (αφαιρούνται δηλαδή από το 70% όσα κέρδη τυχόν έχουν διανεμηθεί μέσα στο προαναφερθέν διάστημα). Από το ανωτέρω 70% αφαιρούνται επιπλέον οι κεφαλαιακές δαπάνες (αναπόσβεστες) για κτήρια και μηχανήματα (των επιβατικών αυτοκινήτων ρητά εξαιρουμένων) που πραγματοποιήθηκαν από το 2012 έως το 2014

Το ποσό της ΕΑΕ που τελικά υπολογίζεται προς βεβαίωση μειώνεται αναλογικά για το ποσοστό των μετοχών που ανήκει (άμεσα ή έμμεσα) σε πρόσωπα που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία (ή/και την φορολογική τους διαμονή αν πρόκειται για φυσικά πρόσωπα) στην Κύπρο, καθώς τα συγκεκριμένα πρόσωπα απαλλάσσονται εξαρχής της ΕΑΕ

iii. Αλλοδαπές Εταιρείες

Εταιρείες που δεν έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Κύπρο υποχρεούνται να καταβάλλουν κυπριακό εταιρικό φόρο εισοδήματος μόνο για τυχόν:

- α. Κέρδη (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα) που αποκτούν μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται εντός της κυπριακής δικαιοδοσίας. Σε αυτήν την βάση, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών μέσω των οποίων ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Κύπρο υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας,
- β. Εισόδημα από ενοίκια μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στο κυπριακό έδαφος. Σε αυτήν την βάση, παρότι δεν υφίσταται τυπικά υποκατάστημα μέσω του οποίου να ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Κύπρο από την αλλοδαπή εταιρεία, το συγκεκριμένο εισόδημα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας (συντελεστής εταιρικού φόρου 12,5%),

- γ. Εισόδημα από δικαιώματα τα οποία χρησιμοποιούνται επιχειρηματικά εντός της Κυπριακής Δημοκρατίας, με συντελεστή 10% (παρακράτηση στην πηγή)
- δ. Εισόδημα από συμβουλευτικές υπηρεσίες με συντελεστή 10% (παρακράτηση στην πηγή)

Όλοι οι παραπάνω συντελεστές μπορούν να μειώνονται ή να μηδενίζονται στην βάση σχετικών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) της οποίες έχει συνάψει η Κύπρος με άλλα κράτη ή με την εφαρμογή της Κοινοτικής Οδηγίας περί Μητρικών και Θυγατρικών εταιρειών (90/435/EC).

Με την καταβολή του όποιου φόρου προκύπτει κατά τα ανωτέρω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας στην Κύπρο.

iv. Γενικές Εξαιρέσεις και Ειδικές διατάξεις (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρα 15-24)

Από την φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις εξαιρούνται ρητά εταιρείες που ανήκουν σε συγκεκριμένους επιχειρηματικούς κλάδους.

Αυτές κατά κανόνα είτε:

- α. φορολογούνται στην βάση κλίμακας η οποία ορίζει συγκεκριμένο, καθορισμένο ποσό φόρου εκφρασμένου χρηματικά επί των κλιμακίων της φορολογικής της βάσης (υπολογισμένης βάσει ειδικών διατάξεων για κάθε διαφορετικό κλάδο). Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ασφαλιστικές εταιρείες γενικού κλάδου και κλάδου ζωής.
- β. απαλλάσσονται από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος ή απολαμβάνουν ένα ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ναυτιλιακές, οι αεροπορικές και οι επιχειρήσεις διαχείρισης πλοίων.

v. Φορολογική κατοικία

Μία εταιρεία θεωρείται ότι έχει την φορολογική κατοικία της στην Κύπρο όταν ο έλεγχος και η διοίκηση αυτής διεξάγονται στο έδαφος της Κυπριακής Δημοκρατίας (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 2). Συνεπώς, το εάν μια εταιρεία έχει καταχωρηθεί ή όχι στο γενικό εμπορικό μητρώο της Κύπρου δεν είναι τυπικά το κρίσιμο στοιχείο προκειμένου να αναγνωριστεί ως φορολογικός κάτοικος.

Για να θεωρηθεί ότι «ο έλεγχος και η διοίκηση» διεξάγονται στην Κύπρο, πρέπει όλες οι σημαντικές αποφάσεις για την διαχείριση της εταιρείας να λαμβάνονται στην Κύπρο, η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι κάτοικοι της Κύπρου και όλες οι συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου να πραγματοποιούνται στην Κύπρο.

vi. Φορολογική βάση του εταιρικού φόρου εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Οι σχετικές διατάξεις του ΝΟΜΟΥ 2002 προβλέπουν ότι υπάγονται σε εταιρικό φόρο εισοδήματος οποιαδήποτε κέρδη ή άλλα οφέλη από οποιαδήποτε

επιχείρηση, για οποιαδήποτε χρονική περίοδο η εν λόγω επιχείρηση και αν ενασκείται (άρθρο 5). Επιπλέον, Συνεπώς, όπως και στην Ελλάδα τα φορολογικά κέρδη γενικά δεν ταυτίζονται με τα λογιστικά κέρδη που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (διαφορά Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης). Η επιπλέον διαφοροποίηση με την Ελλάδα βρίσκεται στο γεγονός ότι στην περίπτωση της Κύπρου η αναφερόμενη εταιρεία θα πρέπει υποχρεωτικά να υπολογίζει Αναβαλλόμενη Φορολογία, βάσει του σχετικού ΔΛΠ 12 «Φόρος Εισοδήματος» (καθώς η εφαρμογή των ΔΠΧΑ στην Κύπρο είναι γενική και υποχρεωτική, βλ. σχετική ενότητα).

Πιο συγκεκριμένα, γίνεται σαφές ότι για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος κάθε προσώπου εκπίπτουν όλες οι δαπάνες τις οποίες το πρόσωπο αυτό υπέστη εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος.

Οι ρητά αναγνωριζόμενες εκπιπτόμενες δαπάνες είναι (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 9):

- α. Δαπάνες για την επισκευή κεφαλαιουχικού εξοπλισμού (πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας),
- β. Ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται σε αναγνωρισμένα Ασφαλιστικά Ταμεία,
- γ. Τα ποσά που αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις, με την προϋπόθεση η φορολογική διοίκηση να μπορεί να πεισθεί ότι εύλογα δεν προβλέπεται να εισπραχθούν στο μέλλον,
- δ. Οι δαπάνες επιστημονικής έρευνας. Για τις δαπάνες αυτές ισχύουν και ειδικότερες διατάξεις, κατά περίπτωση (βλ. σχετική ενότητα),
- ε. Οι δαπάνες ανάπτυξης άυλων περιουσιακών στοιχείων (Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας κλπ.). Για τις δαπάνες αυτές ισχύουν και ειδικότερες διατάξεις, κατά περίπτωση (βλ. σχετική ενότητα),
- στ. Οι δωρεές προς εγκεκριμένα φιλανθρωπικά, εκπαιδευτικά και άλλα συναφή ιδρύματα,
- ζ. Οποιοδήποτε ποσό τόκων αναφορικά με την απόκτηση στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση,
- η. Ποσοστό ύψους ογδόντα τοις εκατό (80%) των επιλέξιμων κερδών που παράγονται από επιλέξιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο (βλ. επόμενη παράγραφο σχετική με την «Φορολόγηση άυλων περιουσιακών στοιχείων»),

Οι δαπάνες που ρητά δεν εκπίπτουν είναι (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρα 10-11):

- α. Όσες δεν τεκμηριώνονται από κατάλληλα υποστηρικτικά αρχεία (τιμολόγια, ταμειακά παραστατικά κλπ.),
- β. Οι αποδοχές προσωπικού για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές μέσα στο έτος στο οποίο οφείλονται,

- γ. Το κόστος εμπορευμάτων που λήφθηκαν από την επιχείρηση για τη χρήση του ιδιοκτήτη ή οποιουδήποτε σχετιζόμενου με αυτόν προσώπου,
- δ. Δαπάνες κατά το ποσό που δεν πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά για το σκοπό κτήσης του εισοδήματος,
- ε. Κεφάλαιο που αποσύρθηκε ή κάθε ποσό που χρησιμοποιήθηκε ως κεφάλαιο ή το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κεφάλαιο (με αυτήν την διάταξη διευκρινίζεται ότι τα ποσά που καταβάλλονται και σχετίζονται απευθείας με την καθαρή θέση δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην φορολογική βάση, αφού δεν αποτελούν έξοδα ούτε καν από άποψη λογιστικής βάσης),
- στ. Δαπάνες οποιωνδήποτε βελτιώσεων, μετατροπών ή προσθηκών (καθώς αυτές θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται με τους αποδεκτούς για κάθε περίπτωση συντελεστές),
- ζ. Ποσά τα οποία μπορεί να ανακτηθούν στην βάση ασφάλισης ή σύμβασης αποζημίωσης,
- η. Ενοίκια ή έξοδα επισκευών κτηρίων που δεν έγιναν για τον σκοπό της επιχείρησης,
- θ. Ποσά που αφορούν εταιρικό φόρο εισοδήματος (βάσει ΝΟΜΟΥ 2002),
- ι. Δαπάνες επιχειρηματικής ψυχαγωγίας, σε περίπτωση που το ποσό αυτών μέσα στο φορολογικό έτος υπερβαίνει το 1% των ακαθαρίστων εσόδων και μέχρι ένα ανώτατο καθορισμένο ποσό,
- ια. Έξοδα ιδιωτικού μηχανοκίνητου οχήματος και τόκοι για την αγορά τέτοιου οχήματος ή οποιουδήποτε άλλου περιουσιακού στοιχείου που δεν χρησιμοποιείται στην επιχείρηση,
- ιβ. Ο Φόρος Ακίνητης Ιδιοκτησίας, ο οποίος επιβαλλόταν με συντελεστή 0,6%-1,9% επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας των εταιρειών στην βάση των εμπορικών αξιών κατά την 1 Ιανουαρίου 1980. Ο φόρος αυτός καταργήθηκε από την 1 Ιανουαρίου 2017 και εφεξής.
- vii. Αποσβέσεις (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 10)

Οι φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων («εκπτώσεων επί παγίων») καθορίζονται ως ακολούθως:

Κατηγορία παγίων	Ωφέλιμη Ζωή (σε έτη)	Συντελεστής
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και μηχανές γραφείου	5	20,00%
Μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	10	10,00%
Αυτοκίνητα (πλην επιβατικών)	5	20,00%
Κτήρια βιομηχανικά	25	4,00%
Κτήρια εμπορικά	33,3	3,00%

Όπως και στην Ελλάδα, αν κατά την πώληση περιουσιακού στοιχείου το αντίτιμο υπολείπεται της αναπόσβεστης εκείνη την χρονική στιγμή αξίας η διαφορά θεωρείται εκπιπτόμενη για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος.

Αντιστοίχως, σε περίπτωση που το αντίτιμο υπερβαίνει την αναπόσβεστη η διαφορά καταχωρείται στα βιβλία και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (πλην των περιπτώσεων κεφαλαιακών κερδών της παρ. “(ii, β.)” ανωτέρω).

Περαιτέρω, ειδικά για όλα τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που αποκτώνται κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2012 μέχρι και 2016 παραχωρείται είκοσι τοις εκατό (20%) έκπτωση. Για τα βιομηχανικά και ξενοδοχειακά κτίρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2012 μέχρι και 2016 παραχωρείται έκπτωση επτά τοις εκατό (7%). Προφανώς ο νομοθέτης αποφάσισε να ενισχύσει με τον τρόπο αυτό τις επιχειρήσεις που απέκτησαν κεφαλαιουχικό εξοπλισμό κατά την διάρκεια των ετών της χρηματοοικονομικής κρίσης της χώρας, ώστε αυτοί να αποσβέσουν γρηγορότερα τις σχετικές δαπάνες που πραγματοποίησαν μεταφέροντας έτσι τον επιπλέον φόρο που τυπικά θα καταβαλλόταν στην βάση υπολογισμού των εκπτώσεων με χρήση των γενικών συντελεστών, σε επόμενα φορολογικά έτη.

viii. Φορολογικό έτος νομικών προσώπων

Το φορολογικό έτος για τα κυπριακά νομικά πρόσωπα ταυτίζεται με το ημερολογιακό (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 7).

Μετά από έγκριση της φορολογικής διοίκησης, μπορεί να δοθεί σε εταιρεία το δικαίωμα κλεισίματος των επιχειρηματικών λογαριασμών (δηλαδή προσδιορισμού των φορολογικών κερδών ή ζημιών) σε ημερομηνία διαφορετική από την λήξη του φορολογικού έτους (31 Δεκεμβρίου). Σε μια τέτοια περίπτωση, το φορολογητέο εισόδημα για κάθε φορολογικό έτος προσδιορίζεται με επιμερισμό, σύμφωνα με όρους που η φορολογική διοίκηση κρίνει δικαίους και λογικούς (απόρριψη τεχνητών διευθετήσεων κλπ.).

ix. Λογιστικές μέθοδοι τήρησης των βιβλίων

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στον νόμο 476 (I)/2001 («Περί Εταιρειών Νόμος»), άρθρα 141-143, τα λογιστικά βιβλία των εταιρειών θα πρέπει να τηρούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να υποστηρίζουν την προετοιμασία των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, να επεξηγούν ορθώς όλες τις συναλλαγές και να επιτρέπουν τον

καθορισμό της οικονομικής θέσης της εταιρείας με εύλογη ακρίβεια σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή.

Οι δε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν μία αληθινή και δίκαιη εικόνα της εταιρείας. Για τον σκοπό αυτό επιβάλλεται η πιστή εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ), η οποία είναι υποχρεωτική για όλες τις εταιρείες.

Εξυπακούεται λοιπόν ότι οι λογιστικές εγγραφές (απεικονίσεις συναλλαγών της εταιρείας και οικονομικών γεγονότων που την αφορούν) γίνεται υποχρεωτικά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, όπως ορίζουν τα ΔΠΧΑ.

Η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ ως βάση προετοιμασίας και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων δίνει την δυνατότητα στις κυπριακές εταιρείες που είναι θυγατρικές πολυεθνικών ομίλων να αποφύγουν το επιπλέον διοικητικό κόστος που θα συνεπαγόταν η μετατροπή των λογαριασμών/κονδυλίων από τα τοπικά λογιστικά πρότυπα στα διεθνή, τόσο για σκοπούς ενοποίησης όσο και για σκοπούς διοικητικής αναφοράς στην μητρική τους εντός του οικονομικού έτους (“management reports”).

x. Αποτίμηση αποθεμάτων

Για σκοπούς φορολογίας τα αποθέματα αποτιμώνται στην μικρότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (σε εναρμόνιση με τα οριζόμενα από το σχετικό ΔΛΠ 2).

Το κόστος κτήσης υπολογίζεται με την μέθοδο Πρώτης Εισαγωγή-Πρώτης Εξαγωγής (“First-in, First-out Method”, FIFO).

Η μέθοδος Τελευταίας Εισαγωγής-Πρώτης Εξαγωγής (“Last-in, First-out Method”, LIFO) δεν είναι αποδεκτή ούτε από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ούτε για σκοπούς φορολογίας, παρόλο που στις ΗΠΑ είναι η δεύτερη πιο δημοφιλής μέθοδος αποτίμησης εμπορευμάτων. Μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί από την διοικητική λογιστική για εσωτερική χρήση.

xi. Φορολόγηση εταιρικών εισοδημάτων από μερίσματα (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 8, παρ. 20)

Τα μερίσματα που λαμβάνει μία ημεδαπή εταιρεία από άλλη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή) απαλλάσσονται του εταιρικού φόρου εισοδήματος.

Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ρητά ότι όταν εταιρεία κάτοικος στην Κυπριακή Δημοκρατία ή εταιρεία που δεν είναι κάτοικος στην Κυπριακή Δημοκρατία αλλά έχει μόνιμη εγκατάσταση εντός αυτής λαμβάνει μερίσματα, τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται του εταιρικού φόρου εισοδήματος.

Η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στο βαθμό που τα εν λόγω μερίσματα εκπίπτουν για σκοπούς καθορισμού του αλλοδαπού φόρου πάνω στο εισόδημα της καταβάλλουσας το μερίσμα εταιρείας. Η τελευταία αυτή διάταξη βρίσκεται σε αρμονία με την φιλοσοφία του BEPS Action Plan 2 του ΟΟΣΑ (“Neutralize the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”). Αντίστοιχη καθοδήγηση έχει παράσχει και η ελληνική φορολογική διοίκηση, με την σχετικά πρόσφατη εγκύκλιο ΠΟΛ.1181/2016).

xii. Μεταφορά φορολογικών ζημιών (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 13)

Οι φορολογικές ζημίες που προέκυψαν για ένα φορολογικό έτος μπορούν να μεταφέρονται για συμψηφισμό με φορολογητέα κέρδη των επόμενων πέντε (5) ετών.

Η συγκεκριμένη διάταξη δεν έχει εφαρμογή (δηλαδή οι υπόψη ζημίες εκπνέουν χωρίς να μπορούν να συμψηφιστούν) στις περιπτώσεις όπου:

- α. Αν εντός οποιασδήποτε περιόδου τριών ετών υπάρξει αλλαγή στην ιδιοκτησία των μετοχών της εταιρείας και ουσιώδης αλλαγή στη φύση της επιχειρήσεως της εταιρείας,
- β. Αν σε οποιοδήποτε χρόνο αφότου η κλίμακα των δραστηριοτήτων της εταιρείας έχει σμικρυνθεί ή γίνει αμελητέα και πριν από οποιαδήποτε ουσιώδη επαναδραστηριοποίηση της επιχείρησης, υπάρξει αλλαγή στην ιδιοκτησία των μετοχών της εταιρείας.

Με τις συγκεκριμένες προβλέψεις ο νομοθέτης προφανώς στοχεύει στην αποτροπή της κατάχρησης του δικαιώματος συμψηφισμού φορολογικών ζημιών, πράγμα που κρίνεται στην βάση πραγματικών περιστατικών και στο πλαίσιο του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να αγνοεί τεχνητές διευθετήσεις που λαμβάνουν χώρα με αποκλειστική στόχευση την διάβρωση της φορολογικής βάσης.

Πρόβλεψη με ανάλογη στόχευση υπάρχει και στην χώρα μας (Ν.4172/2013, άρθρο 27, παρ. 5 και η σχετική διάταξη ορίζει ότι εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία των μετοχών ή τα δικαιώματα ψήφου μεταβληθούν σε ποσοστό τριάντα τρία τοις εκατό (33%) και άνω αναφορικά με την αξία ή τον αριθμό τους, η μεταφορά των φορολογικών ζημιών παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η εταιρεία κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους (και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή).

Μεταφορά ζημιών σε προηγούμενα φορολογικά έτη δεν προβλέπεται από την Κυπριακή νομοθεσία.

xiii. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Η πίστωση φόρου εισοδήματος αλλοδαπής διακρίνεται από τον Κύπριο νομοθέτη (ΝΟΜΟΣ 2002) στις εξής δύο κατηγορίες:

- α. Φόρος αλλοδαπής που καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους, με το οποίο η Κύπρος έχει συνάψει ΣΑΔΦ (άρθρο 35). Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται με τον κυπριακό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό εισόδημα με την προσκόμιση βεβαίωσης παρακράτησης από την φορολογική διοίκηση του άλλου κράτους, σχετική με το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην βάση των προβλέψεων της ΣΑΔΦ. Το ποσό της πίστωσης περιορίζεται στο ποσό φόρου που οφείλεται στην Κύπρο για το συγκεκριμένο εισόδημα
- β. Φόρος αλλοδαπής που καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους με το οποίο η Κύπρος δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ (άρθρο 36). Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται με τον κυπριακό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό εισόδημα με την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση πείθεται από τα προσκομισθέντα σε αυτήν έγγραφα ότι το σχετικό ποσό φόρου πράγματι παρακρατήθηκε για λογαριασμό της φορολογούμενης εταιρείας και αποδόθηκε στην φορολογική διοίκηση του άλλου κράτους. Ξανά, το ποσό της πίστωσης περιορίζεται στο ποσό φόρου που οφείλεται στην Κύπρο για το συγκεκριμένο εισόδημα.

Και η χώρα μας προβλέπει ανάλογες διατάξεις αναφορικά με την δυνατότητα πίστωσης φόρου εισοδήματος αλλοδαπής από μία εταιρεία, ο οποίος καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο είτε είχε υπογραφεί ΣΑΔΦ είτε όχι. Συγκεκριμένα, με την καθοδήγηση που παρασχέθηκε από την ελληνική φορολογική διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1026/2014 έγινε δεκτό ότι ο συμψηφισμός για κάθε μία από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις γίνεται ως εξής:

- α. Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει ΣΑΔΦ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή,
- β. Για τις λοιπές χώρες με τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

xiv. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Στο άρθρο 21 του ΝΟΜΟΥ 2002 δίνεται ο ορισμός των συνδεδεμένων εταιρειών, ως εξής:

- α. η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας, ή
- β. η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας, ή

- γ. μια τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25% στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας.

Επιπλέον, στο άρθρο 33 ορίζεται ότι μια εταιρεία είναι συνδεδεμένη με άλλη εταιρεία:

- δ. αν το ίδιο πρόσωπο έχει τον έλεγχο και των δύο, ή αν ένα πρόσωπο έχει τον έλεγχο της μιας και πρόσωπα συνδεδεμένα μαζί του έχουν τον έλεγχο της άλλης,
- ε. αν μια ομάδα δύο ή περισσότερων προσώπων έχει τον έλεγχο της καθεμιάς εταιρείας, και οι ομάδες είτε αποτελούνται από τα ίδια πρόσωπα είτε θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι αποτελούνται από τα ίδια πρόσωπα.

Επιπλέον, ορίζεται ρητά ότι η φορολογική διοίκηση δύναται να μην επιτρέψει την παραχώρηση οποιασδήποτε έκπτωσης δυνάμει των διατάξεων του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση που κρίνει ότι έχουν γίνει ενέργειες ή συναλλαγές χωρίς ουσιαστικό οικονομικό ή εμπορικό σκοπό οι ή συναλλαγές συνδεδεμένων προσώπων, με κύριο σκοπό την παραχώρηση της προβλεπόμενης στο παρόν άρθρο έκπτωσης. (άρθρο 9B).

Επιπλέον, στο άρθρο 33 αναφέρεται ότι στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να ακολουθείται η αρχή των εμπορικών συναλλαγών (αρχή των ίσων αποστάσεων, “arm’s length principle”).

Στην βάση των ανωτέρω, ο φορολογικός έλεγχος έχει την δυνατότητα να αναμορφώνει δαπάνες ή να προσθέτει έσοδα σε μία ελεγχόμενη εταιρεία αν κρίνει ότι οι σχετικές συναλλαγές που είχε με οντότητες του ίδιου Ομίλου έγιναν με όρους που στόχευαν απλά στην αναγνώριση επιπλέον έκπτωσης ή στην απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος (μέσω τεχνητών τιμών, που δεν ανταποκρίνονται σε αυτές που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων μερών και στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής τους δραστηριότητας).

Παρόλα αυτά, η κυπριακή νομοθεσία δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες διατάξεις για την ορθή φορολογικά τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών ούτε καθορίζει υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης.

Κατ’ εξαίρεση, η κυπριακή φορολογική διοίκηση έχει παράσχει καθοδήγηση για την περίπτωση (Ερμηνευτική Εγκύκλιος 3, 30 Ιουνίου 2017) αναφορικά με τις ενδοομιλικές χρεώσεις τόκων σε ενδοομιλικά «συνακόλουθα» δάνεια (“back-to-back”) στην οποία γίνεται αναφορά σε μεθόδους τεκμηρίωσης των χρεώσεων αυτών.

xv. Υποκεφαλαιοδότηση

Η κυπριακή φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις για το θέμα της υποκεφαλαιοδότησης.

xvi. Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC, Controlled Foreign Companies)

Η κυπριακή φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις για το θέμα των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών.

xvii. Προθεσμία υποβολής εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η προθεσμία υποβολής της ετήσιας εταιρικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι η 1 Αυγούστου του επόμενου ημερολογιακού (και φορολογικού) έτους.

Πάντως, πριν την ανωτέρω οριστική βεβαίωση του προς καταβολή φόρου εισοδήματος, κατά την διάρκεια του ίδιου του φορολογικού έτους πραγματοποιούνται δύο προκαταβολές (την 1 Αυγούστου και την 31 Δεκεμβρίου) με την ηλεκτρονική συμπλήρωση προσωρινών δηλώσεων.

Στην περίπτωση που ο φόρος που προκαταβλήθηκε προσωρινά είναι λιγότερος του 75% του εταιρικού φόρου που βεβαιώνεται οριστικά, επιβάλλεται πρόστιμο 10% επί της συνολικής διαφοράς.

xviii. Ενοποιημένες εταιρικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Η υποβολή δήλωσης εταιρικού φόρου εισοδήματος σε επίπεδο Ομίλου δεν προβλέπεται από τον κυπριακό ΝΟΜΟ 2002.

Υπό προϋποθέσεις όμως επιτρέπεται ο συμψηφισμός φορολογικών ζημιών εταιρείας με φορολογική κατοικία στην Κύπρο με τα φορολογικά κέρδη άλλης συνδεδεμένης εταιρείας επίσης με φορολογική κατοικία στην Κύπρο. Πιο συγκεκριμένα, για να έχουν το δικαίωμα αυτό δύο ημεδαπές εταιρείες θα πρέπει να υπάρχει σχέση μητρικής θυγατρικής με ποσοστό 75% και άνω, συμπεριλαμβανομένων δύο θυγατρικών που έχουν την ίδια μητρική, η οποία κατέχει στην κάθε μία ποσοστό 75% και άνω.

Επιπλέον, από 1 Ιανουαρίου 2015 και εφεξής η παραπάνω ευεργετική διάταξη παρέχεται και για φορολογικές ζημιές εταιρειών με φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (οι οποίες υπό προϋποθέσεις μπορούν να συμψηφιστούν με φορολογητέα κέρδη συνδεδεμένης εταιρείας με φορολογική κατοικία στην Κύπρο). Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι οι φορολογικές ζημιές στο άλλο κράτος δεν υπάρχει καμία περίπτωση να μπορέσουν να συμψηφιστούν στον μέλλον με φορολογητέα κέρδη στο άλλο κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος, οι φορολογικές ζημιές που θα μεταφερθούν προς συμψηφισμό από το άλλο αυτό κράτος στην Κύπρο θα πρέπει να επανυπολογιστούν με βάση την κυπριακή φορολογική νομοθεσία.

Σημειώνεται ότι στην χώρα μας η δυνατότητα συμψηφισμού φορολογικών ζημιών με φορολογητέα κέρδη συνδεδεμένης εταιρείας (ημεδαπής ή αλλοδαπής) δεν προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 4 του ελληνικού ΚΦΕ τυχόν ζημιές που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, με εξαίρεση τις ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης

εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του ΕΟΧ (δηλαδή Ισλανδία, Λιχτενστάιν, Νορβηγία), με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται. Ειδικότερη καθοδήγηση παρασχέθηκε με την εγκύκλιο της φορολογικής διοίκησης ΠΟΛ.1200/2016, με την οποία διευκρινίστηκε ότι προκειμένου να συμψηφιστούν τέτοιες ζημίες θα πρέπει να έχει εξαντληθεί η πιθανότητα συμψηφισμού τους στο άλλο κράτος (κατά τα ανωτέρω).

xix. Ατομική καθοδήγηση φορολογούμενων (rulings)

Οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Κύπρο έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν γραπτή καθοδήγηση επί φορολογικών θεμάτων, μετά από σχετική αίτηση που υποβάλουν στην κυπριακή φορολογική διοίκηση.

Για την υποβολή της προαναφερθείσας αίτησης απαιτείται από την εταιρεία η καταβολή παράβολου ύψους 1.000 ευρώ (το οποίο διπλασιάζεται στην περίπτωση που η εταιρεία δηλώσει ότι επιθυμεί να παραλάβει την γραπτή ατομική καθοδήγηση εντός 21 εργάσιμων ημερών από την υποβολή της αίτησης).

xx. Ετήσιο τέλος επιτηδεύματος

Σύμφωνα με τον Νόμο 117 (I)/2011 («Ο περί Εταιρειών (Τροποποιητικός) (Αρ. 2) Νόμος του 2011»), επιβάλλεται ετήσιο τέλος στις εταιρείες ως εξής:

- α. Ύψους 350 ευρώ για όλες τις εγγεγραμμένες στο Κυπριακό Εμπορικό Μητρώο εταιρείες, ενεργές ή μη, για όλα τα έτη από την στιγμή της εγγραφής του σε αυτό έως και το 2011, και εφεξής,
- β. Το συγκεκριμένο τέλος καταβάλλεται μέχρι την 30 Ιουνίου του οικείου κάθε φορά φορολογικού έτους,
- γ. Το σύνολο του τέλους που υποχρεούται να καταβάλλει ετησίως ένας Όμιλος εταιρειών περιορίζεται σε 20.000 ευρώ (ανεξαρτήτως του αριθμού των κυπριακών εταιρειών που τον αποτελούν)

xxi. Παραδείγματα

Έστω η εταιρεία “C LTD.” με φορολογική κατοικία στην Κύπρο.

Υποθέτουμε ότι η εταιρεία για το φορολογικό έτος 2017 εμφανίζει λογιστικά κέρδη 2.000.000 νομισματικών μονάδων, καθώς και 500.000 νομισματικές μονάδες λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες).

“C LTD.” (ΚΥΠΡΟΣ)

Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Με φορολογητέο εισόδημα 2.500.000, ο εταιρικός φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως εξής:

Φορολογικά κέρδη	2.500.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος (12,50%)	-312.500
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	2.187.500

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
Φόρος εισοδήματος	312.500
Ετήσιο τέλος επιτηδεύματος	350
ΣΥΝΟΛΟ	312.850
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	15,64%

3. Δημοκρατία της Ιρλανδίας

Ως βασική πηγή της ανάλυσης θα χρησιμοποιηθεί ο *Taxes Consolidation Act, 1997* (στο εξής *ACT 1997*), όπως έχει τροποποιηθεί τα επόμενα χρόνια και ισχύει σήμερα

I. Πρόσωπα υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματος

Εταιρείες με Φορολογική Κατοικία στην Ιρλανδία (άρθρο 23^α, ACT 1997)

Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται κατ' αρχήν όλες οι εταιρείες που έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ιρλανδία. Μια τέτοια εταιρεία υποχρεούται να καταβάλλει ιρλανδικό εταιρικό φόρο εισοδήματος για τα παγκόσμια κέρδη που αποκτά (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα καθώς και από κεφαλαιακά κέρδη).

Φόρος εισοδήματος εταιρειών (ACT 1997, άρθρο 21)

- α. Ο γενικός συντελεστής εταιρικού φόρου εισοδήματος είναι 12,5% και εφαρμόζεται επί των κερδών από εμπορική, παραγωγική, συμβουλευτική ή άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα (“trading income”).

Στο σημείο αυτό χρήσιμη θα ήταν η παράθεση της πρόσφατης ιστορικής πορείας του εταιρικού συντελεστή φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με την σχετική λίστα που υπάρχει μέσα στον νόμο, ο συντελεστής αυτός είχε διαδοχικά ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
1998	32%
1999	28%
2000	24%
2001	20%
2002	16%
2003 ΚΑΙ ΕΠΟΜΕΝΑ	12,50%

Φαίνεται λοιπόν ότι η Δημοκρατία της Ιρλανδίας εσκεμμένα ακολούθησε μια πολιτική μείωσης του εταιρικού φορολογικού συντελεστή κατά την προηγούμενη δεκαετία, σε μια απόπειρα προσέλκυσης ξένων επενδύσεων και εγκαθίδρυσης ενός γενικότερα φιλικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος στην χώρα. Θα μπορούσε κανείς λοιπόν βάσιμα να ισχυριστεί ότι η Ιρλανδία χρησιμοποιεί διαχρονικά τον φορολογικό συντελεστή των εταιρικών κερδών ως όχημα φορολογικού ανταγωνισμού σε διεθνές επίπεδο.

- β. Με συντελεστή 25% φορολογούνται τα εισοδήματα των εταιρειών με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία τα οποία προέρχονται από:
- Εισόδημα που θεωρείται μη εμπορικό (“non-trading income”), όπως για παράδειγμα από ενοίκια για ακίνητα που βρίσκονται και επενδύσεις που πραγματοποιούνται στο έδαφος της Ιρλανδίας,

- Κέρδη από την αλλοδαπή, τα οποία δεν θεωρούνται εμπορικό εισόδημα (κατά τα ανωτέρω),
 - Εισόδημα από εξόρυξη ορυκτών και πετρελαίου
- γ. Με συντελεστή 25% («ανώτατος εταιρικός φορολογικός συντελεστής», σύμφωνα με το άρθρο 21^α του ACT 1997) φορολογούνται ειδικά τα κέρδη των εταιρειών που προέρχονται από την δραστηριότητα της αγοραπωλησίας επενδυτικής γης. Για την εξεύρεση των καθαρών κεφαλαιακών κερδών από αγοραπωλησίες επενδυτικής γης αφαιρούνται τυχόν ζημίες από αγοραπωλησίες γης
- δ. Με συντελεστή 33% φορολογούνται ειδικά τα κεφαλαιακά κέρδη που αποκτά μία εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση (ACT 1997, άρθρο 28):
- Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος,
 - Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού κατά πλειοψηφία αποτελούνται από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης.

Επιπλέον, από τα παραπάνω κέρδη εκπίπτουν τυχόν κεφαλαιακές ζημίες στον βαθμό που δεν έχουν αναγνωριστεί προς έκπτωση σε κάποιο προηγούμενο φορολογικό έτος. Ειδικότερα, ενώ τα κεφαλαιακά κέρδη από αγοραπωλησία επενδυτικής γης μπορούν να συμψηφιστούν μόνο με τυχόν ζημίες από την ίδια ακριβώς δραστηριότητα, οι ζημίες αυτές στην περίπτωση που καλύπτουν τα παραπάνω κέρδη μπορούν να συμψηφισθούν και με κεφαλαιακά κέρδη άλλων επενδυτικών κατηγοριών

- ε. Νεοφυείς εταιρείες (start-up companies). Οι νεοφυείς εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία υπό προϋποθέσεις απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο εμπορικό τους εισόδημα ή στα αναγνωριζόμενα κέρδη από πώληση παγίων περιουσιακών στοιχείων, για τα τρία πρώτα φορολογικά έτη της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της (η συγκεκριμένη απαλλαγή φέρει την ονομασία “Section 486C tax relief”).

vii. Αλλοδαπές Εταιρείες

Εταιρείες που δεν έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ιρλανδία υποχρεούνται να καταβάλλουν ιρλανδικό εταιρικό φόρο εισοδήματος μόνο για τυχόν:

- α. Κέρδη (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα) που αποκτούν μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται εντός της ιρλανδικής επικράτειας (εννοώντας την ύπαρξη τυχόν οργανωμένης δομής επιχειρηματικής δραστηριότητας ή την ενεργοποίηση εξαρτημένου πράκτορα (“dependent agent”) εντός της χώρας. Σε αυτήν την βάση, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών μέσω των οποίων ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ιρλανδία υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας,
- β. Εισόδημα από δικαιώματα που αφορούν διπλώματα ευρεσιτεχνίας (patents) και τα οποία χρησιμοποιούνται επιχειρηματικά εντός της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή)
- γ. Εισόδημα από τόκους που προέρχονται από πηγές εντός της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή)
- δ. Εισόδημα από μερίσματα που προέρχονται από εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή).
- ε. Κεφαλαιακά κέρδη από πώληση
 - Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος,
 - Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού κατά πλειοψηφία αποτελούνται από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος,

Ο συντελεστής φόρου στις παραπάνω περιπτώσεις είναι 33% και μπορεί να μειώνεται στην βάση σχετικών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) της οποίες έχει συνάψει η Ιρλανδία με άλλα κράτη.

Με την καταβολή του όποιου φόρου προκύπτει κατά τα ανωτέρω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας στην Ιρλανδία.

viii. Γενικές Εξαιρέσεις και Ειδικές διατάξεις

Από την φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις εξαιρούνται ρητά εταιρείες που ανήκουν σε συγκεκριμένους επιχειρηματικούς κλάδους.

Αυτές κατά κανόνα είτε:

- α. φορολογούνται στην βάση ειδικότερου συντελεστή ο οποίος όμως εφαρμόζεται επί φορολογικής βάσης η οποία υπολογίζεται με ειδικότερες επίσης διατάξεις (ως προς τις συγκεκριμένες δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση, τον διαφορετικό χρόνο φορολογικού καταλογισμού των αποσβέσεων κλπ. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ασφαλιστικές εταιρείες γενικού κλάδου και κλάδου ζωής (συντελεστής 20%), καθώς και οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου και άλλων ορυκτών (συντελεστής 25%)
- β. Απολαμβάνουν ένα ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ναυτιλιακές εταιρείες και οι επιχειρήσεις διαχείρισης πλοίων οι οποίες μπορούν να επιλέξουν την φορολόγηση στην βάση της χωρητικότητας των σκαφών (tonnage tax). Οι σχετικές διατάξεις φαίνονται αναλόγως ευεργετικές προς αυτές τις Ελλάδας (Α.Ν. 89/1967, Ν. 27/1975)
- γ. Επιπλέον, ιδιαίτερη πρόβλεψη υπάρχει για τις λεγόμενες κλειστές εταιρείες (“closed companies”) οι οποίες είναι βασικά οι εταιρείες εκείνες οι οποίες βρίσκονται κάτω από τον έλεγχο 5 ή λιγότερων προσώπων. Αυτές οι εταιρείες υπόκεινται σε επιπλέον εταιρικό φόρο εισοδήματος 20% για το μέρος των κερδών τους που προέρχεται από ενοίκια ή επενδύσεις και το οποίο δεν έχει διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες μέσα σε 18 μήνες από την ημερομηνία λήξης του οικείου φορολογικού έτους. Επίσης, στην περίπτωση που η κλειστή εταιρεία δραστηριοποιείται στον ευρύτερο κλάδο των επαγγελματικών υπηρεσιών (συμβουλευτικών κλπ.) τότε υπόκειται σε επιπλέον εταιρικό φόρο εισοδήματος 15% επί του 50% του εμπορικού της εισοδήματος το οποίο δεν έχει διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες μέσα σε 18 μήνες από την ημερομηνία λήξης του οικείου φορολογικού έτους.

Σημειώνεται ότι η Ελλάδα εφαρμόζει παρόμοια πρόβλεψη του αστικού κώδικα σύμφωνα με την οποία η αξίωση του μετόχου, για καταβολή εις αυτόν του οφειλόμενου εκ μέρους της Α.Ε. μερίσματος, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή (άρθρο 25, περίπτωση 15). Η πενταετής αυτή παραγραφή αρχίζει από το τέλος του έτους, στο οποίο γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή, από το τέλος του έτους, στο οποίο εγκρίθηκε ο ισολογισμός της χρήσης και λήφθηκε η απόφαση περί διανομής των μερισμάτων. Αν ο προσδιορισμός του χρόνου καταβολής (πληρωμής) του μερίσματος ανατέθηκε στο Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας, τότε η πενταετής παραγραφή αρχίζει από τον προσδιορισμό του χρόνου αυτού εκ μέρους του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας.

Σημειώνεται επίσης ότι κατά το Ν.Δ. 1195/1942, σε περίπτωση, που η απαίτηση (αξίωση) του μετόχου για καταβολή του μερίσματος εκ μέρους της Α.Ε. παραγραφεί λόγω παρόδου της πενταετίας, τότε η παραγραφόμενη αυτή απαίτηση περιέρχεται οριστικά στο Ελληνικό Δημόσιο.

- Τέλος, από το προς φορολόγηση εισόδημα εξαιρείται το εισόδημα από εμπορική ξυλεία που προέρχεται από ιρλανδική πηγή.

ix. Φορολογική κατοικία

Βασικά μία εταιρεία θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας στην περίπτωση που έχει συσταθεί σύμφωνα με το ιρλανδικό δίκαιο, εκτός αν ως φορολογική της κατοικία καθορίζεται άλλο κράτος στην βάση σχετικής ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Δημοκρατία της Ιρλανδίας με αυτό το άλλο κράτος. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται για εταιρείες που ιδρύθηκαν από την 1 Ιανουαρίου του 2015 και εφεξής.

Επιπλέον, όσον αφορά εταιρείες οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική κατοικία έχει εφαρμογή η γενική αρχή του Εθνικού Δικαίου (“common law”).

Το εθνικό δίκαιο (πιο σωστά, στην νομική ορολογία αναφέρεται ως «νομολογιακά διαμορφωμένο») το οποίο είναι σε ισχύ και στην Ιρλανδία, αποτελεί τμήμα του αγγλοσαξονικού συστήματος δικαίου το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά κατά τον Μεσαίωνα από την Βρετανική Αυτοκρατορία. Το δίκαιο αυτό είναι κατά κανόνα μη κωδικοποιημένο και βασίζεται στον κοινό τόπο της κοινωνικής συνείδησης όπως αυτός βασικά εκφράζεται από αποφάσεις δικαστηρίων και βασιζόμενο επομένως στο «προηγούμενο ανάλογο περιστατικό» (precedent). Το εθνικό δίκαιο κατά το αγγλοσαξονικό σύστημα δικαίου λειτουργεί επί της ουσίας συμπληρωματικά στο Αστικό Δίκαιο (“civil law”) που σύμφωνα με την παραπάνω παράδοση περιλαμβάνει τους νόμους εκείνους που ψηφίζονται από το κοινοβούλιο.

Σημειώνεται ότι στην χώρα μας το εθνικό δίκαιο δεν έχει επίσημη εφαρμογή, καθώς η Ελλάδα εξαρχής υιοθέτησε αποκλειστικά το αστικό δίκαιο (το οποίο βασίζεται στο αρχαίο Ρωμαϊκό και εφαρμόζεται από την πλειοψηφία των αναπτυγμένων κρατών της Ευρώπης).

Σύμφωνα λοιπόν με την σχετική επιταγή του εθνικού δικαίου μία εταιρεία της οποίας το εισόδημα (εμπορικό ή άλλο) παράγεται στην Ιρλανδία και η διοίκηση και ο έλεγχός της ασκείται από την Ιρλανδία θεωρείται φορολογικός κάτοικος της χώρας, ακόμη και αν έχει συσταθεί με αναφορά στο δίκαιο άλλου κράτους. Όσον αφορά τον όρο «εταιρικός έλεγχος», στο άρθρο 11 του ACT 1997 ορίζεται ότι αυτός αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες που ένα πρόσωπο δύναται να καθορίσει τις ενέργειες της εταιρείας ανάλογα με την δική του θέληση, στην βάση:

- Της εκ μέρους του κατοχής μετοχών ή δικαιωμάτων ψήφου σε αυτήν, άμεσα ή έμμεσα,
- Σχετικής πρόβλεψης στο καταστατικό ή σε άλλο νομιμοποιητικό έγγραφο που του παρέχει αυτήν την δικαιοδοσία

x. Φορολογική βάση του εταιρικού φόρου εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Οι σχετικές διατάξεις του ACT 1997 προβλέπουν ότι υπάγεται σε εταιρικό φόρο εισοδήματος το εμπορικό εισόδημα μιας εταιρείας (όπως αυτό προσδιορίστηκε στα προηγούμενα). Για τον υπολογισμό του εμπορικού εισοδήματος μιας εταιρείας λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά βιβλία (accounts), τα οποία μπορεί να τηρούνται είτε στην βάση των Νέων Ιρλανδικών Λογιστικών Προτύπων (“FRS 100-102”) είτε στην βάση των ΔΠΧΑ. Επιπλέον, όπως και στην Ελλάδα τα φορολογικά κέρδη γενικά δεν ταυτίζονται με τα λογιστικά κέρδη που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (διαφορά Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης).

Πιο συγκεκριμένα, γίνεται σαφές ότι για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος κάθε προσώπου εκπίπτουν όλες οι δαπάνες τις οποίες το πρόσωπο αυτό υπέστη εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος. Ειδικά αναγνωρίζεται ότι εκπίπτει:

- Κάθε δαπάνη που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του εταιρικού σκοπού μέχρι και τρία (3) χρόνια νωρίτερα από την έναρξη της επιχείρησης,
- Η δαπάνη που αφορά τόκους δανείου, στον βαθμό που αυτό το δάνειο χρησιμοποιήθηκε στα πλαίσια του εταιρικού σκοπού.

Ειδικά για τους τόκους, θα πρέπει να σημειωθεί ότι συγκεκριμένες κατηγορίες τόκων μπορεί να θεωρηθούν διανομή κεφαλαίου (δηλαδή μεταβολή απευθείας της καθαρής θέσης και όχι στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων) οπότε και εξαιρούνται της έκπτωσης. Η συγκεκριμένη πρόβλεψη μπορεί να μην ισχύσει για καταβολή τόκων από εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία προς συνδεδεμένη εταιρεία με φορολογική κατοικία σε κράτος της ΕΕ ή σε κράτος με το οποίο η Ιρλανδία έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Ο νόμος παρέχει αναλυτικές, λεπτομερειακές οδηγίες για το ακριβές ποσοστό των τόκων που μπορεί να θεωρηθεί έξοδο (και όχι διανομή).

Ακόμη, δαπάνη τόκων που εγγράφεται στα βιβλία μιας εταιρείας ως υποχρέωση προς συνδεδεμένο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) τότε η σχετική φορολογική έκπτωση μπορεί να αναβάλλεται μέχρι το φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η πραγματική χρηματική καταβολή στον δικαιούχο (προαπαιτούμενο για να εφαρμοστεί η παραπάνω διάταξη είναι οι τόκοι αυτοί να μην αποτελούν για τον δικαιούχο τμήμα του εμπορικού του εισοδήματος). Υπενθυμίζεται ότι και η χώρα μας αναβάλλει την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται εκπρόθεσμα και σε άλλο φορολογικό έτος (άρθρο 23, Ν. 4172/2013).

Τέλος, κατά κανόνα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες τόκων στην περίπτωση που εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία έχει λάβει δάνειο από συνδεδεμένο πρόσωπο και το δάνειο αυτό χρησιμοποιείται (άμεσα ή έμμεσα) για την αγορά μετοχών συνδεδεμένης εταιρείας. Με την ίδια λογική, με την τροποποίηση του νόμου το 2011 η συγκεκριμένη εξαίρεση επεκτάθηκε και στις δαπάνες τόκων προς συνδεδεμένη εταιρεία, για δάνειο που χρησιμοποιήθηκε για την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων από άλλη συνδεδεμένη εταιρεία.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται τόσο από εξόφληση όσο και από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων στο τέλος του φορολογικού έτους.
- Οι προβλέψεις που έχουν σχηματιστεί στην βάση των οριζόμενων από το λογιστικό πρότυπο FRS 12 (διατάξεις βασικά ίδιες με το οικείο ΔΛΠ 37)

Οι ρητά αναγνωριζόμενες ως μη εκπιπόμενες δαπάνες (που προστίθενται στο λογιστικό αποτέλεσμα για την εξεύρεση του φορολογικού) είναι οι παρακάτω (ACT 1997, άρθρο 81):

- Κάθε δαπάνη ή καταβολή που δεν πραγματοποιήθηκε εξολοκλήρου και αποκλειστικά για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας,
- Κάθε δαπάνη ή καταβολή που πραγματοποιήθηκε για την συντήρηση των ιδιοκτητών, των οικογενειών ή άλλων σχετιζόμενων με αυτά προσώπων,
- Τυχόν ενοίκιο που καταβάλλεται για οικία ή γραφείο, κατά την αναλογία που δεν χρησιμοποιείται για την επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε κάθε περίπτωση η αναλογία που θα εκπέσει θα τελεί υπό την κρίση του εφοριακού ελεγκτή και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορεί να υπερβεί τα 2/3 του συνολικού ενοικίου,
- Κάθε δαπάνη ή καταβολή που πραγματοποιήθηκε για την συντήρηση και επισκευή ακινήτων (ιδιόκτητων ή μισθωμένων), στον βαθμό που αυτά δεν χρησιμοποιούνται πράγματι στα πλαίσια του εταιρικού σκοπού,
- Κάθε ζημία που δεν σχετίζεται με ή δεν προκύπτει λόγω της επιχειρηματικής δραστηριότητας,
- Κάθε απόσυρση χρηματικού ποσού το οποίο είναι τμήμα ή πρόκειται να αποτελέσει τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου. Η διάταξη αυτή κινείται στο ευρύτερο σκεπτικό που επιτάσσει ότι προκειμένου να εκπίπτει μία δαπάνη θα πρέπει να διακρίνεται σαφώς από κεφαλαιακές χρηματοροές,
- Το κόστος των προσθηκών και βελτιώσεων σε κτήρια που δεν χρησιμοποιούνται για εταιρικούς σκοπούς,
- Κάθε τόκος που τυχόν καταβλήθηκε και τυχόν αναλογεί στο προαναφερθέν κόστος,
- Τυχόν ανείσπρακτες απαιτήσεις, εκτός εκείνων που αποδεδειγμένα και κατά την κρίση του φορολογικού ελεγκτή δεν πρόκειται να εισπραχθούν στο μέλλον. Επιπλέον, στη περίπτωση πτώχευσης ή εκκαθάρισης του χρεώστη δεν εκπίπτει το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί τελικά μέσω των οικείων νομικών διαδικασιών,

- Κάθε επιπλέον ποσό ζημίας το οποίο κρίνεται ανώτερο του τεκμηριωμένα εκτιμώμενου,
- Κάθε κόστος που αναμένεται να καλυφθεί (αποζημιωθεί) στην βάση σχετικού ασφαλιστηρίου ή άλλου συμβολαίου,
- Κάθε αμοιβή ή άλλη καταβολή (εκτός τόκων) η οποία πραγματοποιείται κατά την διανομή των κερδών,
- Κάθε δαπάνη για την οποία η σχετική έκπτωση αναγνωρίστηκε σε προηγούμενη λογιστική περίοδο (φορολογικό έτος),
- Κάθε πληρωμή που αποτελεί στην ουσία προμήθεια για την διάπραξη εγκληματικής ενέργειας (άρθρο 83^α, ACT 1997)
- Αμοιβές προσωπικού σε μετοχές ή παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (shared-based payments). Τα ποσά που αφορούν τέτοιες αμοιβές γενικά δεν εκπίπτουν, παρά μόνο κατά το μέρος που αποτελούν δαπάνη της εταιρείας που καταβλήθηκε για την απόκτηση των χρηματοοικονομικών προϊόντων ή καταβολή προς συνδεδεμένη οντότητα για την έκδοση μετοχών ειδικά για τον συγκεκριμένο σκοπό. Επιπλέον, για την χρονική στιγμή της έκπτωσης εξετάζεται και το έτος κατά το οποίο οι σχετικές αμοιβές δηλώθηκαν ως εισόδημα από τα φυσικά πρόσωπα/δικαιούχους

viii. Αποσβέσεις (ACT 1997, PART 9, Principal Provisions Relating to Relief for Capital Expenditure)

Οι φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων («αναλογικές εκπτώσεις επί παγίων») καθορίζονται ως ακολούθως:

Κατηγορία παγίων	Ωφέλιμη Ζωή (σε έτη)	Συντελεστής
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και μηχανές γραφείου	8	12,50%
Μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	8	12,50%
Αυτοκίνητα	8	12,50%
Κτήρια βιομηχανικά	25	4,00%
Κτήρια εμπορικά	25	4,00%
Άυλα πάγια	15	*

Ειδικότερα, οι αναλογικές εκπτώσεις κάθε φορολογικού έτους που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα εκπίπτουν μέχρι του ποσού των 24.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος. Περαιτέρω, οι αναλογικές εκπτώσεις για τα νέα μοντέλα αυτοκινήτων αναγνωρίζονται στην βάση των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα.

Ειδικές διατάξεις επίσης ισχύουν και για τις εταιρείες εξόρυξης πετρελαίου και φυσικού αερίου, οι οποίες έχουν το δικαίωμα έκπτωσης 100% του κόστους απόκτησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους για τα στάδια της έρευνας,

ανάπτυξης και επαναφοράς, μετά από ειδική άδεια του Υπουργού Ενέργειας. Ο ίδιος συντελεστής προβλέπεται και για τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενέργειας.

Όπως και στην Ελλάδα, αν κατά την πώληση περιουσιακού στοιχείου που αφορά μηχανήματα, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό, το αντίτιμο υπολείπεται της αναπόσβεστης εκείνη την χρονική στιγμή αξίας η διαφορά θεωρείται εκπιπτόμενη ζημία για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος. Για περιουσιακά στοιχεία η πώληση των οποίων επιφέρει ζημία μέχρι 2.000 ευρώ, αυτή η ζημία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Αντιστοίχως, σε περίπτωση που το αντίτιμο υπερβαίνει την αναπόσβεστη η διαφορά καταχωρείται στα βιβλία και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις περί εμπορικού εισοδήματος.

Επιπλέον, τα προγράμματα Η/Υ που αποκτά μια εταιρεία για επιχειρηματικούς σκοπούς εντάσσονται από άποψη φορολογικών αποσβέσεων στην ευρύτερη κατηγορία των μηχανημάτων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού (και αποσβένονται φορολογικά με την σταθερή μέθοδο με βάση την ωφέλιμη ζωή τους των 8 ετών).

Τα ποσά που καταβάλλονται για δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (patent rights) που αποκτώνται από εταιρεία στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας εκπίπτουν σταδιακά με την σταθερή μέθοδο στην μικρότερη περίοδο μεταξύ της διάρκειας ισχύος της ευρεσιτεχνίας και των 17 ετών. Αντιθέτως, ποσά για δικαιώματα χρήσης ευρεσιτεχνίας που καταβάλλονται σε συνεχιζόμενη βάση εκπίπτουν κατά κανόνα εξολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που καταβάλλονται.

Οι δαπάνες που αφορούν δικαιώματα χρήσης προηγμένου τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται σταδιακά και αναλογικά με τα έτη ισχύος του δικαιώματος που προβλέπονται στην σχετική σύμβαση (με ελάχιστο αριθμό τα επτά (7) έτη).

Τέλος, ειδικά για τα άυλα πάγια (όπως σχέδια, know-how, φίρμες, φαρμακευτικές άδειες κλπ.) που αποκτά μια εταιρεία προβλέπεται φορολογική απόσβεση είτε στην βάση ωφέλιμης ζωής 15 ετών είτε στην βάση της ωφέλιμης ζωής που εύλογα προσδιορίζει η εταιρεία στην βάση των Ιρλανδικών Λογιστικών Προτύπων ή στην βάση των ΔΠΧΑ, αναλόγως. Η επιλογή γίνεται από την ίδια την εταιρεία, εξατομικευμένα ανά άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Τέλος, το συνολικό ποσό φορολογικών αποσβέσεων και τόκων που μπορεί να εκπίπτει ανά φορολογικό έτος περιορίζεται στο 100% του εμπορικού εισοδήματος, πριν την αφαίρεση των συγκεκριμένων δύο ειδών δαπανών. Το επιπλέον ποσό μπορεί να μεταφέρεται επ' αόριστο για μελλοντικό συμψηφισμό με φορολογητέο εμπορικό εισόδημα.

xxii. Φορολογικό έτος νομικών προσώπων

Το φορολογικό έτος των ιρλανδικών νομικών προσώπων ταυτίζεται με την λογιστική περίοδο όπως αυτή προβλέπεται στον εταιρικό νόμο (Section 288, Companies Act 2014), αρκεί να μην υπερβαίνει τους 12 μήνες.

Πιο συγκεκριμένα, ο εταιρικός νόμος προβλέπει ότι η πρώτη λογιστική περίοδος μίας εταιρείας μπορεί να εκτείνεται μέχρι και σε 18 μήνες (οπότε για το πρώτο δωδεκάμηνο, που είναι και το πρώτο φορολογικό έτος ο τυχόν φόρος προϋπολογίζεται και καταβάλλεται μέσα στις καθορισμένες προθεσμίες) και οι επόμενες λογιστικές περιόδους δεν μπορούν να είναι μικρότερες από 7 ημέρες και μεγαλύτερες από 12 μήνες.

xxiii. Αποτίμηση αποθεμάτων

Για σκοπούς φορολογίας τα αποθέματα αποτιμώνται στην μικρότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (σε εναρμόνιση με τα οριζόμενα από το σχετικό ΔΛΠ 2 και την οικεία πρόβλεψη των Ιρλανδικών Λογιστικών Προτύπων).

Το κόστος κτήσης υπολογίζεται με την μέθοδο Πρώτης Εισαγωγή-Πρώτης Εξαγωγής (“First-in, First-out Method”, FIFO).

Η μέθοδος Τελευταίας Εισαγωγής-Πρώτης Εξαγωγής (“Last-in, First-out Method”, LIFO) και οποιαδήποτε μέθοδος σταθμικού κόστους δεν είναι αποδεκτές για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος. Σε κάθε περίπτωση βέβαια μπορούν όμως να χρησιμοποιηθούν από την διοικητική λογιστική για εσωτερική χρήση.

xxiv. Φορολόγηση εταιρικών εισοδημάτων από μερίσματα

Τα μερίσματα που λαμβάνει μία ημεδαπή εταιρεία από άλλη εταιρεία (ημεδαπή) απαλλάσσονται του εταιρικού φόρου εισοδήματος.

Όταν εταιρεία κάτοικος στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία, τα μερίσματα αυτά φορολογούνται κατά κανόνα με τον γενικό εταιρικό συντελεστή για το εμπορικό αλλά η εταιρεία δικαιούχος έχει το δικαίωμα συμψηφισμού (έκπτωσης) τόσο του εταιρικού φόρου όσο και του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων που αναλογεί σε αυτό το εισόδημα.

xxv. Μεταφορά φορολογικών ζημιών από εμπορικό εισόδημα

Οι ζημίες από εμπορικό εισόδημα που προέκυψαν για ένα φορολογικό έτος μπορούν να μεταφέρονται για συμψηφισμό με κέρδη από εμπορικό εισόδημα του ακριβώς προηγούμενου φορολογικού έτους (carry-back).

Τυχόν ζημία από εμπορικό εισόδημα που δεν επαρκεί προκειμένου να συμψηφιστεί με τον παραπάνω τρόπο, μεταφέρεται προς συμψηφισμό με κέρδη από εμπορικό εισόδημα των επόμενων φορολογικών ετών, χωρίς χρονικό περιορισμό.

Τέλος, προβλέπεται και η λεγόμενη τελική μεταφορά ζημιών (terminal loss relief) η οποία αφορά περίπτωση εταιρείας που παρουσιάζει ζημία από εμπορικό

εισόδημα κατά τους 12 τελευταίους μήνες της δραστηριότητάς της. Σε μια τέτοια περίπτωση, επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών από εμπορικό εισόδημα προς συμψηφισμό με αντίστοιχα κέρδη των προηγούμενων τριών (3) φορολογικών ετών.

xxvi. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Η πίστωση εταιρικού φόρου εισοδήματος αλλοδαπής αναφέρεται στις παρακάτω βασικές περιπτώσεις:

- α. Φόρος αλλοδαπής που αφορά εμπορικό εισόδημα ή κεφαλαιακά κέρδη και καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους, με το οποίο η Ιρλανδία έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται με τον ιρλανδικό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό κάθε φορά εισόδημα, με την προσκόμιση βεβαίωσης παρακράτησης από την φορολογική διοίκηση του άλλου κράτους, σχετική με το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην βάση των προβλέψεων της ΣΑΔΦ. Το ποσό της πίστωσης περιορίζεται στο ποσό φόρου που οφείλεται στην Ιρλανδία για το συγκεκριμένο εισόδημα
- β. Φόρος αλλοδαπής που αφορά εμπορικό εισόδημα ή κεφαλαιακά κέρδη και καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους με το οποίο η Ιρλανδία δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής δεν συμψηφίζεται με τον ιρλανδικό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό εισόδημα αλλά αντίθετα εκπίπτει από την βάση προς φορολόγηση με το οικείο ιρλανδικό φορολογικό συντελεστή
- γ. Περαιτέρω, μία ιρλανδική εταιρεία που διατηρεί υποκαταστήματα σε περισσότερα από ένα κράτη μπορεί να συγκεντρώνει όλα τα ποσά του φόρου από εμπορικό εισόδημα που παρακρατήθηκαν στα άλλα αυτά κράτη. Η διάταξη αυτή θεωρείται ευνοϊκή στην περίπτωση που το ίδιο είδος εισοδήματος επιβαρύνθηκε με συντελεστή άνω του 12,5% σε κάποια κράτη και κάτω του 12,5% σε άλλα. Το ποσό του φόρου αλλοδαπής που δεν συμψηφίστηκε με τον παραπάνω τρόπο μπορεί να μεταφέρεται απεριόριστα προς συμψηφισμό σε επόμενα φορολογικά έτη.
- δ. Παρόμοια διαδικασία συγκέντρωσης παρακρατούμενου φόρου μπορεί να πραγματοποιηθεί και από μητρική εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, για τα μερίσματα που λαμβάνονται από θυγατρικές εταιρείες με φορολογική κατοικία σε περισσότερα από ένα κράτη. Βασικό κριτήριο για απόκτηση του δικαιώματος αυτού από μία ιρλανδική μητρική εταιρεία είναι αυτή να κατέχει ποσοστό τουλάχιστον 5% των θυγατρικών των άλλων κρατών. Το ποσό του φόρου αλλοδαπής που δεν συμψηφίστηκε με τον παραπάνω τρόπο μπορεί να μεταφέρεται απεριόριστα προς συμψηφισμό σε επόμενα φορολογικά έτη.

xxvii. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκονται σε ισχύ από 1 Ιανουαρίου 2011, και ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις συναλλαγών ή διευθετήσεων ανάμεσα σε συνδεδεμένες οντότητες, στην περίπτωση που η σχετική συναλλαγή ή διευθέτηση εντάσσεται στην ιρλανδική εμπορική δραστηριότητα για το ένα από τα δύο ή και για τα δύο μέρη.

Προκειμένου να τεκμηριωθεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), υιοθετούνται οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ προς τις Πολυεθνικές Εταιρείες και τις Φορολογικές Διοικήσεις. Σε αυτή την βάση, η κάθε υποκείμενη εταιρεία οφείλει να αποθηκεύει τα απαραίτητα υποστηρικτικά αρχεία και έγγραφα καθώς και να ετοιμάζει φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών της συναλλαγών.

Στην βάση των ανωτέρω, ο φορολογικός έλεγχος έχει την δυνατότητα να αναμορφώνει δαπάνες ή να προσθέτει έσοδα σε μία ελεγχόμενη εταιρεία αν κρίνει ότι οι σχετικές συναλλαγές που είχε με οντότητες του ίδιου Ομίλου έγιναν με όρους που στόχευαν απλά στην αναγνώριση επιπλέον έκπτωσης ή στην απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος (μέσω τεχνητών τιμών, που δεν ανταποκρίνονται σε αυτές που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων μερών και στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής τους δραστηριότητας).

xxviii. Υποκεφαλαιοδότηση

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει ρητές διατάξεις για το θέμα της υποκεφαλαιοδότησης, όμως (όπως εκτέθηκε στα προηγούμενα) καταβολές τόκων προς συνδεδεμένες εταιρείες με φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος και ποσοστό συμμετοχής 75% και άνω, θεωρούνται διανομή κερδών και συνεπώς τα σχετικά ποσά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος.

xxix. Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (CFC, Controlled Foreign Companies)

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις για το θέμα των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών.

xxx. Προθεσμία υποβολής εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η προθεσμία υποβολής της ετήσιας εταιρικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι η 21 ημέρα του ένατου ημερολογιακού μήνα, από την λήξη του φορολογικού έτους.

Πάντως, πριν την ανωτέρω οριστική βεβαίωση του προς καταβολή φόρου εισοδήματος, κατά την διάρκεια του ίδιου του φορολογικού έτους πραγματοποιούνται δύο προκαταβολές (την 21 Ιουνίου και την 21 Νοεμβρίου) με την ηλεκτρονική συμπλήρωση προσωρινών δηλώσεων.

Στην περίπτωση που ο φόρος που προκαταβλήθηκε προσωρινά είναι λιγότερος του 90% του εταιρικού φόρου που βεβαιώνεται οριστικά, επιβάλλεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής επί της συνολικής διαφοράς.

xxxi. Ενοποιημένες εταιρικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Η υποβολή δήλωσης εταιρικού φόρου εισοδήματος σε επίπεδο Ομίλου δεν προβλέπεται από την ιρλανδική φορολογική νομοθεσία.

Όμως, υπό προϋποθέσεις επιτρέπεται ο συμψηφισμός φορολογικών ζημιών εταιρείας με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία με τα φορολογικά κέρδη άλλης συνδεδεμένης εταιρείας, με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία ή άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ.

Πιο συγκεκριμένα, για να μπορεί να αποκτηθεί το δικαίωμα αυτό θα πρέπει:

- Να υπάρχει σχέση μητρικής θυγατρικής με ποσοστό 75% και άνω, συμπεριλαμβανομένων δύο θυγατρικών που έχουν την ίδια μητρική, η οποία κατέχει στην κάθε μία ποσοστό 75% και άνω,
- Η μητρική εταιρεία να διαθέτει δικαίωμα τουλάχιστον 75% επί των διανεμόμενων κερδών της θυγατρικής,
- Η μητρική εταιρεία να διαθέτει δικαίωμα τουλάχιστον 75% επί των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή της θυγατρικής, σε περίπτωση εκκαθάρισης

Τέλος, στις περιπτώσεις που υπάρχει η ανωτέρω σχέση σε επίπεδο ομίλου (συμμετοχή 75% και άνω) δεν προβλέπεται και η αναγνώριση κέρδους ή ζημίας στις περιπτώσεις περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται μεταξύ των υπόψη εταιρειών. Συνεπώς, το συγκεκριμένο στοιχείο ενεργητικού σε επίπεδο ομίλου διατηρεί και την φορολογική αξία του παρά την εν λόγω μεταβίβαση.

xxcii. Ατομική καθοδήγηση φορολογούμενων (rulings)

Οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ιρλανδία έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν γραπτή καθοδήγηση επί φορολογικών θεμάτων, μετά από σχετική αίτηση που υποβάλουν στην κυπριακή φορολογική διοίκηση.

Η αίτηση αυτή γίνεται σε επώνυμη βάση, ενώ σε αυτήν επισυνάπτεται όλο το απαραίτητο υποστηρικτικό υλικό που αφορά το ερώτημα της εταιρείας. Οι αιτήσεις γίνονται δεκτές προς επεξεργασία στις περιπτώσεις εκείνες που κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός είναι όντως σημαντικό και πράγματι υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την προσήκουσα φορολογική μεταχείριση αυτού.

Τέλος, σημειώνεται ότι η παραπάνω διαδικασία είναι εθελοντικής βάσης και διακρίνεται σαφώς από τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες προβλέπεται από τον νόμο η προηγούμενη σύμφωνη γνώμη της φορολογικής διοίκησης (για παράδειγμα, έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης).

xxi. Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης

Προβλέπεται μείωση του εταιρικού φόρου σε ποσοστό 25% των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για εγκεκριμένες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, η οποία πραγματοποιήθηκε από εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και με σκοπό την υποστήριξη εμπορικής δραστηριότητας σε χώρες του ΕΟΧ.

Η συγκεκριμένη έκπτωση παρέχεται επιπλέον της έκπτωσης που τυγχάνουν οι δαπάνες αυτές για τον κατ' αρχήν υπολογισμό των φορολογικών κερδών του έτους.

Τυχόν ποσά που δεν υπήρχε η δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν κατά τα ανωτέρω μπορούν να μεταφερθούν προς συμψηφισμό στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος ή απεριορίιστα στα επόμενα φορολογικά έτη.

Επιπλέον, όπως και στην περίπτωση της Κύπρου, εφαρμόζεται και από την Ιρλανδία από 1 Ιανουαρίου 2016 το καθεστώς του Πακέτου Ανάπτυξης Γνώσης (Knowledge Development Box, KBD) και το οποίο αναφέρεται σε κέρδη που προέρχονται από εφευρέσεις και ανάπτυξη λογισμικού, φορολογούνται με συντελεστή 6,25% στον βαθμό που αποδεδειγμένα συσχετίζονται με δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία.

xxxiii. Παραδείγματα

Έστω η εταιρεία “I LTD.” με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία.

Υποθέτουμε ότι η εταιρεία για το φορολογικό έτος 2017 εμφανίζει λογιστικά κέρδη 2.000.000 νομισματικών μονάδων, καθώς και 500.000 νομισματικές μονάδες λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες).

“I LTD.” (ΙΡΛΑΝΔΙΑ)

Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Με φορολογητέο εισόδημα 2.500.000, ο εταιρικός φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως εξής:

Φορολογικά κέρδη	2.500.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος (12,50%)	-312.500
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	2.187.500

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Λογιστικά κέρδη	2.000.000
Φόρος εισοδήματος	312.500
ΣΥΝΟΛΟ	312.500
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	15,62%

VII. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

A. ΗΠΑ

i. Υποκείμενα του φόρου

Υπήκοοι και μόνιμοι κάτοικοι

Σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπόκεινται όλοι οι υπήκοοι και οι μόνιμοι κάτοικοι των ΗΠΑ, οι αλλοδαποί μόνιμοι κάτοικοι των ΗΠΑ και οι υπήκοοι των ΗΠΑ που κατοικούν μόνιμα σε άλλες χώρες.

Όλοι οι παραπάνω φορολογούνται στις ΗΠΑ για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε ομοσπονδιακό επίπεδο. Επιπλέον, οι περισσότερες από τις 50 Πολιτείες (συν την Περιφέρεια της Κολούμπια) επιβάλλουν πολιτειακό φόρο εισοδήματος στους μόνιμους κατοίκους της επικράτειάς τους.

Μη μόνιμοι κάτοικοι

Οι μη μόνιμοι κάτοικοι ΗΠΑ φορολογούνται στις ΗΠΑ μόνο για το «ουσιαστικά σχετιζόμενο εισόδημα» (“Effectively Connected Income”, ECI), δηλαδή το εισόδημά τους που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στο έδαφος των ΗΠΑ (εμπορικής ή άλλης).

Επιπλέον, φορολογούνται και για τα κέρδη ή εισοδήματά τους που προέρχονται από μη ουσιαστικά σχετιζόμενο εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός των ΗΠΑ και συγκεκριμένα από επενδύσεις, στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα μερίσματα, τα δικαιώματα και τα ενοίκια. Εν γένει τα εν λόγω εισοδήματα των μη μόνιμων κατοίκων των ΗΠΑ φορολογούνται με ενιαίο συντελεστή 30%, εξαιρουμένων κατά κανόνα των τόκων και των κερδών που προέρχονται από την κατοχή χαρτοφυλακίου/πώληση μετοχών επιχειρήσεων που έχουν έδρα στις ΗΠΑ.

ii. Φορολογική κατοικία

Ως φορολογικοί κάτοικοι ΗΠΑ θεωρούνται οι υπήκοοι των ΗΠΑ, ανεξαρτήτως του τύπου της φυσικής τους διαμονής (του αν δηλαδή τυχόν έχουν μεταναστεύσει σε άλλο κράτος ή κατοικούν όντως στις ΗΠΑ).

Επιπλέον, φορολογικοί κάτοικοι θεωρούνται και όλοι οι αλλοδαποί που έχουν αποκτήσει μόνιμη άδεια παραμονής στις ΗΠΑ καθώς όσοι αλλοδαποί πληρούν τα κριτήρια που θέτει ο «έλεγχος ουσιαστικής παρουσίας» (“substantial presence test”). Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ θεωρείται βασικά όποιος αλλοδαπός παραμένει στις ΗΠΑ για περίοδο ίση ή μεγαλύτερη των 183 ημερών.

Η περίοδος αυτή μπορεί να αφορά ευθέως το προηγούμενο φορολογικό έτος, ενώ στην περίπτωση που οι ημέρες παραμονής κατά το προηγούμενο φορολογικό

έτος είναι λιγότερες από 183 το κριτήριο θεωρείται ότι πληρείται αν ικανοποιούνται σωρευτικά οι δύο παρακάτω συνθήκες:

- α. Παραμονή στις ΗΠΑ για τουλάχιστον 31 ημέρες κατά το προηγούμενο έτος και
- β. Εκπόρευση των 183 (ή περισσότερων) ημερών στην βάση της παρακάτω συνάρτησης υπολογισμού:
 - Ημέρες τρέχοντος έτους με συντελεστή βαρύτητας 100%
 - Ημέρες αμέσως προηγούμενου έτους με συντελεστή βαρύτητας 33,33%
 - Ημέρες προ-προηγούμενου έτους με συντελεστή βαρύτητας 16,67%

Σε αυτή την βάση, μπορεί να αρκεί η παραμονή 122 ημερών για κάθε ένα από τρία συνεχόμενα έτη ώστε ένα αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ.

Εξαιρέσεις

Από την εφαρμογή του «ελέγχου ουσιαστικής παρουσίας» (“substantial presence test”) ρητά εξαιρούνται οι σπουδαστές, καθηγητές ή εκπαιδευόμενοι εργαζόμενοι καθώς και όσοι βρίσκονται στις ΗΠΑ για λόγους υγείας. Τέλος, εξαιρούνται και όσα φυσικά πρόσωπα τεκμηριωμένα έχουν εγγύτερους δεσμούς (οικονομικούς ή άλλους) με άλλο κράτος. Η IRS έχει δημοσιεύσει οδηγίες αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις/πληροφοριακές δηλώσεις που υποχρεούνται να υποβάλλουν τα άτομα που εμπίπτουν στις κατηγορίες αυτές, προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής (“Publication 519, U.S. Tax Guide for Aliens”).

iii. Φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων

Τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους στην βάση των προαναφερθέντων, θα φορολογηθούν για το σύνολο των εισοδημάτων τους που προκύπτει από οποιαδήποτε πηγή και σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου.

Οι βασικές κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

α. Ενεργητικό εισόδημα (“earned income”), το οποίο περιλαμβάνει:

- Αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες

Σε αυτές περιλαμβάνονται τόσο οι μισθοί και τα ημερομίσθια που καταβάλλονται σε χρήμα όσο και όλες οι παροχές σε είδος προς τον εργαζόμενο που καλύφθηκαν από τον εργοδότη. Εξαιρούνται από τον χαρακτηρισμό των αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες (και από τον φόρο

εισοδήματος) τα ποσά που τεκμηριωμένα αφορούν δαπάνες μετακίνησης του εργαζόμενου για σκοπούς της επιχείρησης, τα ιατροφαρμακευτικά ασφάλιστρα, τα ασφάλιστρα γήρατος που καταβάλλονται σε αναγνωρισμένα ιδρύματα των ΗΠΑ καθώς και κόστη εκπαίδευσης του εργαζόμενου που σχετίζονται με την ειδικότητά του.

Οι αμοιβές διευθυντών επιχειρήσεων (μελών ΔΣ και λοιπών οργάνων διοίκησης) αν και δεν αποτελούν εξαρτημένη εργασία κατά κανόνα αντιμετωπίζονται ως αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Οι αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

- **Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Σε αυτά περιλαμβάνονται όλα τα κέρδη από εμπορική δραστηριότητα ή παροχή υπηρεσιών που εκπορεύονται από μόνιμη εγκατάσταση φυσικού προσώπου στο έδαφος των ΗΠΑ. Για τον προσδιορισμό των ανωτέρω κερδών γίνονται δεκτές προς έκπτωση όλες οι δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την επιχειρηματική δραστηριότητα της μόνιμης εγκατάστασης.

Πάντως, το δικαίωμα έκπτωσης των προαναφερθεισών επιχειρηματικών δαπανών μπορεί με περιορίζεται στην περίπτωση που η δραστηριότητα του φορολογούμενου είναι ζημιογόνα για περίοδο τριών ετών εντός πενταετίας. Σε μια τέτοια περίπτωση η συγκεκριμένη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ερασιτεχνική (χόμπι) και οι οικείες δαπάνες να αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες μόνο αν πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης που ισχύουν και για τους μισθωτούς (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

Επιπλέον, κατά κανόνα εκπίπτουν και οι ασφαλιστικές/επαγγελματικές εισφορές του φυσικού προσώπου που σχετίζονται με την δραστηριότητά του αυτή, μέχρι συγκεκριμένου, καθορισμένου ύψους.

β. Επενδυτικό εισόδημα, το οποίο περιλαμβάνει τόκους, μερίσματα, δικαιώματα και κέρδη/ζημιές από κεφάλαιο (εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας).

Τα ανωτέρω κατά κανόνα φορολογούνται με την γενική προοδευτική κλίμακα, η οποία όμως μπορεί να περιορίζεται ως ακολούθως, στην περίπτωση που αφορά:

- Μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις σε τίτλους/μετοχές οι οποίες βρισκόνταν στην κατοχή του φορολογούμενου για 60 τουλάχιστον από τις 120 ημέρες που προηγήθηκαν της ημερομηνίας που αποφασίστηκε η διανομή τους,

- Κεφαλαιακά κέρδη από περιουσιακά στοιχεία που κατά την ημερομηνία δημιουργίας τους εισοδήματος βρίσκονταν στην κατοχή του φορολογούμενου για τουλάχιστον 12 μήνες.

Τότε, εφαρμόζονται οι συντελεστές της παρακάτω κλίμακας (ευνοϊκότερη από αυτήν των γενικών διατάξεων που παρουσιάζεται στην παρακάτω περίπτωση “ν” και οι οποία εφαρμόζεται αν δεν ικανοποιούνται τα προαναφερθέντα κριτήρια):

- 0% για όσους εμπίπτουν στο κλιμάκιο 10%-15% των γενικών διατάξεων,
- 20% για όσους εμπίπτουν στα κλιμάκια μέχρι 39,6% των γενικών διατάξεων,
- 15% για όσους εμπίπτουν στα υπόλοιπα κλιμάκια

Ειδικά οι ζημίες από κεφάλαιο συμψηφίζονται εξ ολοκλήρου με κέρδη από κεφάλαιο του τρέχοντος έτους ή μελλοντικών ετών, χωρίς χρονικό περιορισμό. Επιπλέον, η καθαρή ζημία από κεφάλαιο ενός έτους (κεφαλαιακά κέρδη μείον κεφαλαιακές ζημίες) συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλης κατηγορίας μέχρι το ποσό των 3.000 USD. Τυχόν ζημίες που προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία προσωπικής χρήσης (πρώτη κατοικία, επιβατικά αυτοκίνητα) δεν αναγνωρίζονται προς συμψηφισμό.

iv. Εκπιπόμενες δαπάνες από τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων

Οι βασικές κατηγορίες δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου (ανεξαρτήτως των κατηγοριών από τις οποίες προκύπτει το εισόδημα που θα φορολογηθεί τελικά με την γενική προοδευτική κλίμακα) είναι οι ακόλουθες:

- α. Διατροφή σε πρώην σύζυγο, από την στιγμή που το σχετικό ποσό αποδεδειγμένα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα εισοδήματα του άλλου προσώπου
- β. Έξοδα μετακίνησης και διαμονής για μικρά χρονικά διαστήματα σε άλλες χώρες, για μη κατοίκους που διαμένουν και φορολογούνται στις ΗΠΑ (υπό προϋποθέσεις)
- γ. Τόκοι μέχρι του συνολικού ποσού των 2.500 USD που αφορούν εκπαιδευτικό δάνειο (υπό προϋποθέσεις)
- δ. Εισφορές για ιδιωτικά συνταξιοδοτικά προγράμματα μέχρι του συνολικού ποσού των 5.500 USD (υπό προϋποθέσεις)
- ε. Μη καλυπτόμενες από άλλα πρόσωπα ή οντότητες ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, στον βαθμό και για το ποσό που αυτές υπερβαίνουν το 10% του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος (7,5% για άτομα άνω των 65 ετών)

- στ. Φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ και τέλη που καταβάλλονται σε πολιτειακό ή δημοτικό επίπεδο (ως γνωστόν στις ΗΠΑ επιβάλλουν φόρο εισοδήματος στους κατοίκους και οι Πολιτείες, ενώ σε αυτό το επίπεδο (μη ομοσπονδιακό) επιβάλλεται τυχόν ΦΠΑ και λοιποί φόροι/τέλη επί της κατανάλωσης)
- ζ. Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, από την στιγμή που δεν επιλέχθηκε ο συμψηφισμός του
- η. Συγκεκριμένοι τόκοι έξοδα (όπως για παράδειγμα τόκοι για υποθήκη κατοικίας)
- θ. Ζημίες από φυσικές καταστροφές/ατυχήματα ή αποδεδειγμένες κλοπές, στον βαθμό και για το ποσό που αυτές υπερβαίνουν το 10% του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος
- ι. Ζημίες από τυχερά παίγνια, μέχρι του ποσού των τυχόν κερδών από τυχερά παίγνια
- ια. Δωρεές σε αναγνωρισμένα φιλανθρωπικά ή ανάλογα ιδρύματα των ΗΠΑ
- ιβ. Μη καλυπτόμενες δαπάνες μισθωτών που έγιναν για σκοπούς επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, στον βαθμό και για το ποσό που αυτές υπερβαίνουν το 2% του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος
- ιγ. Για φορολογούμενους που δεν αποτελούν εξαρτώμενα μέλη οικογένειας άλλου φορολογούμενου, προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης εφάπαξ ποσού για κάθε φορολογικό έτος (“personal expense”). Το σχετικό ποσό για το έτος 2017 ανέρχεται σε 4.050 USD και μειώνεται κατά 2% για κάθε 2.500 USD φορολογητέου εισοδήματος άνω των 261.500 USD, για άγαμο φορολογούμενο χωρίς τέκνα (το προηγούμενο ποσό διαφοροποιείται σε περιπτώσεις παντρεμένων που υποβάλλουν κοινή δήλωση ή έχουν τέκνα, όμως δεν θα υπεισέλθουμε σε λεπτομέρειες καθώς η ανάλυση που θα ακολουθήσει με την μορφή παραδειγμάτων θα πραγματοποιηθεί για άγαμο χωρίς τέκνα).

v. Ομοσπονδιακός φόρος

Ο ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων βεβαιώνεται και αποδίδεται σύμφωνα με την παρακάτω προοδευτική κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα		Φόρος (σε USD) στην στήλη 1	Φόρος (%) στο υπερβάλλον
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	9.325	0,00	10,00
9.325	37.950	932,50	15,00
37.950	91.900	5.692,50	25,00
91.900	191.650	22.975,00	28,00
191.650	416.700	53.662,00	33,00
416.700	418.400	137.511,00	35,00
418.400		146.440,00	39,60

Επιπλέον, τα φορολογούμενα φυσικά πρόσωπα με υψηλά εισοδήματα (άνω των 200.000 USD για άγαμο χωρίς τέκνα) επιβαρύνονται με επιπλέον ομοσπονδιακό φόρο 3,8% επί του «καθαρού επενδυτικού εισοδήματος» τους (βασικά το σύνολο των εισοδημάτων τους, εξαιρουμένων αμοιβών για μισθωτές υπηρεσίες και κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα).

vi. Ομοσπονδιακή εναλλακτική ελάχιστη φορολογία (“Alternative Minimum Tax, AMT”) φυσικών προσώπων

Η ΗΠΑ επιβάλλουν ελάχιστο ομοσπονδιακό φόρο με συντελεστή 26% στο εναλλακτικό φορολογητέο εισόδημα (διαφορετική προσέγγιση αναφορικά με απαλλασσόμενα εισοδήματα/εκπιπόμενες δαπάνες, όπως αυτά αναλύθηκαν παραπάνω στην βάση των γενικών διατάξεων) έως 187.000 USD και 28% για το τμήμα του εισοδήματος που υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Στόχος και εδώ είναι άτομα που με τις γενικές διατάξεις έχουν σχετικά υψηλό εισόδημα αλλά τους αναλογεί ιδιαίτερα μικρός φόρος με τις γενικές διατάξεις να καταβάλουν τελικά τουλάχιστον ένα ελάχιστο ποσό φόρου (ο υπολογισμός γίνεται και με τις δύο βάσεις και εν τέλει βεβαιώνεται και καταβάλλεται το μεγαλύτερο από τα δύο ποσά που προκύπτουν).

vii. Πολιτειακός φόρος

Οι 50 Πολιτείες των ΗΠΑ και η Περιφέρεια της Κολούμπια επιβάλλουν πολιτειακό φόρο στο εισόδημα των φυσικών προσώπων με δικούς της συντελεστές η κάθε μία, που κυμαίνονται από 0% έως 13,30%.

Παρακάτω παρατίθεται η προοδευτική κλίμακα φορολόγησης τη Πολιτείας της Καλιφόρνια (“State of California”) καθώς αποτελεί, όπως προαναφέρθηκε, την μεγαλύτερη σε πληθυσμό Πολιτεία των ΗΠΑ (διατάξεις για το φορολογικό έτος 2017).

ΚΑΛΙΦΟΡΝΙΑ		Φόρος (%) στο υπερβάλλον	Φόρος (σε USD) στην στήλη 1
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	7.749	1	0
7.749	18.371	2	77
18.371	28.995	4	367
28.995	40.250	6	1.160
40.250	50.689	8	2.415
50.689	259.844	9,30	4.055
259.844	311.812	10,30	24.165
311.812	519.867	11,30	32.117
519.867	1.000.000	12,30	58.745
1.000.000		13,30	123.000

Σημειώνεται ότι και σε αυτή την περίπτωση ο ανωτέρω πολιτειακός φόρος αναγνωρίζεται προς έκπτωση για τον μεταγενέστερο υπολογισμό του ομοσπονδιακού φόρου.

viii. Μειώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Οι μειώσεις του φόρου εισοδήματος (“credits”) δεν αναφέρονται σε δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα αλλά σε ποσά που απευθείας αφαιρούνται από τον προς καταβολή φόρο, τα οποία και προσδίδουν ισόποσο φορολογικό πλεονέκτημα σε όρους USD.

Οι μειώσεις αυτές παρέχονται υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις και το ανώτατο ποσό που μπορούν να φτάσουν είναι:

- α. 13.750 USD για τεκμηριωμένες περιπτώσεις υιοθεσίας
- β. 1.000 USD για κάθε προστατευόμενο τέκνο κάτω των 17 ετών
- γ. 2.500 USD για περιπτώσεις συμμετοχής σε προγράμματα ανώτατης εκπαίδευσης
- ix. Φορολογικό έτος, υποβολή φορολογικής δήλωσης και ενδεχόμενος έλεγχος

Το φορολογικό έτος των φυσικών προσώπων κατά κανόνα ταυτίζεται με το ημερολογιακό.

Το σύστημα φορολογικής συμμόρφωσης των ΗΠΑ βασίζεται στην βεβαίωση στην βάση υποβολής δήλωσης από τον ίδιο τον φορολογούμενο, ο οποίος υποχρεούται να εκπληρώνει ετήσια την σχετική δηλωτική του υποχρέωση τόσο σε ομοσπονδιακό όσο και σε πολιτειακό επίπεδο.

Η ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της ομοσπονδιακής φορολογικής δήλωσης είναι η 15 Απριλίου του επόμενου ημερολογιακού έτους. Παράταση ενδέχεται να δοθεί μετά από υποβολή αιτήματος του φορολογούμενου προς την IRS, σε κάθε περίπτωση όμως τυχόν έγκριση παράτασης στον χρόνο υποβολής δεν μεταφέρει και την προθεσμία εμπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Κατά κανόνα, ο φόρος που αναλογεί σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες παρακρατείται και αποδίδεται από τον εργοδότη σε περιοδική βάση κατά την διάρκεια του έτους. Για τα εισοδήματα που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση ο εκτιμώμενος φόρος αποδίδεται επίσης σε περιοδική βάση κατά την διάρκεια του έτους από τον ίδιο τον φορολογούμενο.

Επίσης, ο επιπλέον βεβαιωθείς φόρος (υπερβάλλον του παρακρατημένου ή προκαταβεβλημένου) που τυχόν αναλογεί στα εισοδήματα του φορολογούμενου αποδίδεται από αυτόν ταυτόχρονα με την εμπρόθεσμη υποβολή της ετήσιας δήλωσης. Ο φορολογούμενος δικαιούται αντίστοιχα να ζητήσει επιστροφή του επιπλέον ποσού φόρου που παρακρατήθηκε για λογαριασμό του ή προκαταβλήθηκε από τον ίδιο ως εκτιμώμενος κατά την διάρκεια του έτους, στην περίπτωση που ο βεβαιωθείς φόρος τελικά υπολείπεται των ανωτέρω ποσών.

Οι υποβεβλημένες στην βάση των ανωτέρω φορολογικές δηλώσεις φυσικών προσώπων ενδέχεται να επιλεγούν προς έλεγχο σε μεταγενέστερο στάδιο είτε από την IRS είτε από πολιτειακούς φορολογικούς ελεγκτές. Γενικά, ο φορολογούμενος υποχρεούται να διαφυλάσσει όλο το υποστηρικτικό υλικό που αφορά την ετήσια φορολογική του δήλωση για χρονικό διάστημα τριών ετών τουλάχιστον από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής.

x. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Όσον αφορά το δικαίωμα πίστωσης φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για συγκεκριμένο εισόδημα, ισχύουν βασικά οι ίδιες προβλέψεις που παρατίθενται στην σχετική παράγραφο της ενότητας των νομικών προσώπων που προηγήθηκε (βλ. εκεί για λεπτομέρειες).

xi. Περιουσιολόγιο αλλοδαπής

Σε αντίθεση με την Ελλάδα, η ΗΠΑ επιβάλλουν δηλωτική υποχρέωση σε όλα τα φορολογούμενα φυσικά πρόσωπα αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία που αυτά κατέχουν στην αλλοδαπή.

Ο άγαμος χωρίς τέκνα φορολογούμενος υποχρεούται να δηλώνει τα πάσης φύσεως περιουσιακά στοιχεία που κατέχει στην αλλοδαπή (τραπεζικούς λογαριασμούς, μετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά προϊόντα, ακίνητα κλπ.).

Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε ετήσια βάση. Η εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δήλωσης έχει σαν αποτέλεσμα την επιβολή προστίμου ύψους 10.000 USD καθώς και επιπλέον πρόστιμο 40% επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δεν δηλώθηκαν.

xii. Παραδείγματα

Όπως προαναφέρθηκε, θα υποθέσουμε ότι και στις δύο περιπτώσεις ο φορολογούμενος είναι άγαμος χωρίς τέκνα, με ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ύψους 30.000 νομισματικών μονάδων. Για την Ελλάδα η εκκαθάριση θα γίνει στην βάση των βασικότερων πηγών εισοδήματος που ορίζονται από τον ελληνικό ΚΦΕ (δηλαδή από μισθωτές υπηρεσίες, από επιχειρηματική δραστηριότητα και από κεφάλαιο). Τέλος, για σκοπούς συγκρισιμότητας θα κάνουμε την παραδοχή ότι κατά την διάρκεια του έτους δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία παρακράτηση φόρου στην πηγή για το φορολογητέο εισόδημα των υπόψη φυσικών προσώπων.

Φυσικό πρόσωπο υπήκοος ΗΠΑ, κάτοικος Καλιφόρνια

Πολιτειακός φόρος

ΚΑΛΙΦΟΡΝΙΑ		Φόρος (%) στο υπερβάλλον	Φόρος (σε USD) στην στήλη 1
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	7.850	1	0
7.850	18.610	2	79
18.610	29.372	4	372
29.372	30.000	6	1.213
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΛΙΤΕΙΑΚΟΥ ΦΟΡΟΥ			1.663

Εισόδημα πριν τον πολιτειακό φόρο	30.000
<u>Μείον:</u> Πολιτειακός φόρος	-1.663
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	28.337

Ομοσπονδιακός φόρος

Με βάση την κλίμακα, το προς φορολόγηση εισόδημα και ο φόρος σε ομοσπονδιακό επίπεδο έχουν ως εξής:

		Φόρος (%) στο υπερβάλλον	Φόρος (σε USD) στην στήλη 1
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	9.275	10	0
9.275	28.337	15	3.787
ΣΥΝΟΛΟ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΟΥ ΦΟΡΟΥ			3.787

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Ετήσιο εισόδημα	30.000
Πολιτειακός φόρος	1.663
Ομοσπονδιακός φόρος	3.787
ΣΥΝΟΛΟ	5.450
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	18,17%

Φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας

Φορολογητέο εισόδημα 30.000 φορολογικές μονάδες από μισθωτή εργασία

Ετήσιες καθαρές αποδοχές Μετά από Κρατήσεις υπέρ Ασφαλιστικών Ταμείων (Ετήσιο Φορολογητέο Είσοδημα)	30.000
Ετήσιος Φ.Μ.Υ	7.300
Ετήσια Έκπτωση φόρου	900
Ετήσιος τελικός υπολογισμός Φ.Μ.Υ (Μετά την έκπτωση 1,5%)	6.304
Ετήσια εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43α, Ν. 4172/2013)	676
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	6.980
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	23,27%

Φορολογητέο εισόδημα 30.000 φορολογικές μονάδες από ατομική εμπορική επιχείρηση

Ετήσιο Φορολογητέο Είσοδημα	30.000
Ετήσιος φόρος επιχειρηματικής δραστηριότητας	7.300
Ετήσια εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43α, Ν.4172/2013)	676
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7.976
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	26,59%

Φορολογητέο εισόδημα 30.000 φορολογικές μονάδες από ενοίκια

Ετήσιο Φορολογητέο Είσοδημα	30.000
Ετήσιος φόρος πρώτου κλιμακίου (0-12.000, 15%)	1.800,00
Ετήσιος φόρος πρώτου κλιμακίου (12.000-30.000, 35%)	6.300,00
Ετήσια εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43α, Ν.4172/2013)	676,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	11.252
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	37,51%

B . ΚΥΠΡΟΣ

i. Υποκείμενα του φόρου

α. Φορολογικοί Κάτοικοι

Το φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Κύπρου φορολογείται στην Κύπρο για το παγκόσμιο εισόδημά του.

β. Φυσικά πρόσωπα-μη φορολογικοί κάτοικοι

Το φυσικό πρόσωπο που δεν τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Κύπρου φορολογείται στην Κύπρο μόνο για τα εισοδήματα που θεωρούνται «κυπριακής πηγής».

γ. Φυσικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης για τα φυσικά πρόσωπα από πλευράς κυπριακής φορολογικής νομοθεσίας δεν έχει την ίδια έννοια με αυτήν που αναφέρεται στις εταιρείες (δηλαδή ο σταθερός τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως ένα υποκατάστημα, γραφείο, ορυχείο κλπ.). Αντιθέτως, αναφέρεται στην ειδική διάκριση που υπάρχει ανάμεσα στα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου, καθώς ένας φορολογικός κάτοικος Κύπρου μπορεί να θεωρείται είτε μόνιμα εγκατεστημένος στην Κύπρο είτε όχι στην βάση περαιτέρω κριτηρίων (όπως αυτά περιλαμβάνονται στην επόμενη ενότητα).

Βασική διαφοροποίηση από πλευράς φορολογίας εισοδήματος είναι ότι τα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο υπόκεινται σε Έκτακτη Αμυντική Εισφορά η οποία επιβάλλεται με βάση τον περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμο (Νόμος 117 (I)/2002, όπως τροποποιήθηκε).

ii. Φορολογική Κατοικία και Μόνιμη Εγκατάσταση Φυσικού Προσώπου στην Κύπρο

α. Φορολογική Κατοικία

Φορολογικός κάτοικος Κύπρου για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος θεωρείται όποιο φυσικό πρόσωπο παραμένει στην χώρα για περίοδο ίση ή μεγαλύτερη των 183 ημερών, εντός του φορολογικού έτους. Ο φορολογικός κάτοικος Κύπρου μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει την μόνιμη εγκατάστασή του στην Κύπρο, αλλά μπορεί και όχι.

β. Μόνιμη Εγκατάσταση φυσικού προσώπου

Ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι είναι μόνιμα εγκατεστημένο στην Κύπρο στην περίπτωση που διαθέτει «εγκατάσταση βάσει καταγωγής», σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της κυπριακής νομοθεσίας (Νόμος 78 (I)/2000, Ο περί Περιουσίας Αποθανόντων Προσώπων Νόμος). Πιο συγκεκριμένα, προκειμένου να κριθεί αν ένας φορολογικός κάτοικος έχει και την μόνιμη εγκατάστασή του στην Κυπριακή Δημοκρατία εξετάζεται το εάν ο πατέρας του φυσικού αυτού προσώπου είχε την μόνιμη εγκατάστασή του στην Κύπρο κατά την στιγμή της γέννησης αυτού του φυσικού προσώπου.

Επιπλέον ένα φυσικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση βάσει καταγωγής, αλλά είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου για τουλάχιστον 17 χρόνια μέσα σε μια περίοδο 20 συναπτών ετών, θεωρείται επίσης ότι έχει την μόνιμη εγκατάστασή του στην Κύπρο.

iii. Φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων

Τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους στην βάση των προαναφερθέντων, θα φορολογηθούν για το σύνολο των εισοδημάτων τους που προκύπτει από οποιαδήποτε πηγή και σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου.

Οι βασικές κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

α. Αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες

Φορολογικός κάτοικος Κύπρου

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Κύπρου φορολογείται στην Κύπρο για κάθε εισόδημα που έχει από μισθωτή εργασία εντός του φορολογικού έτους, ανεξαρτήτως του αν αυτό αποκτήθηκε στην Κύπρο ή σε άλλο κράτος.

Ειδικά το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτήθηκε στο εξωτερικό δεν φορολογείται στην Κύπρο, εάν αποδεδειγμένα ο φορολογικός κάτοικος Κύπρου διέμεινε στο εξωτερικό για τουλάχιστον 90 ημέρες μέσα στο οικείο φορολογικό έτος («κανόνας των 90 ημερών»).

Μη φορολογικός κάτοικος Κύπρου

Φυσικό πρόσωπο που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου φορολογείται μόνο για εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτάται στην Κύπρο.

Άλλες διατάξεις

Στις αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνονται τόσο οι μισθοί και τα ημερομίσθια που καταβάλλονται σε χρήμα όσο και όλες οι παροχές σε είδος προς τον εργαζόμενο που καλύφθηκαν από τον εργοδότη.

Οι αμοιβές διευθυντών επιχειρήσεων (μελών ΔΣ και λοιπών οργάνων διοίκησης) αν και δεν αποτελούν εξαρτημένη εργασία κατά κανόνα αντιμετωπίζονται ως αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Ως παροχή σε είδος θεωρείται η τεκμαρτή αξία ενοικίου που καταβάλλεται για την διάθεση στέγης στον εργαζόμενο, η διάθεση εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου και κάθε είδους απευθείας χρηματική καταβολή σε τρίτους για λογαριασμό του εργαζόμενου.

Επιπλέον, σε περίπτωση που μέλος ΔΣ ή μέτοχος ή συνδεδεμένα με αυτά φυσικά πρόσωπα μέχρι δεύτερου βαθμού συγγένειας λάβουν δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση από την εταιρεία, θεωρείται ότι λαμβάνουν παροχή σε είδος σε ετήσια βάση, με συντελεστή 9% (επί του ποσού του δανείου/ταμειακής διευκόλυνσης).

Οι αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα), ανεξάρτητα αν ο υπολογισμός αφορά φορολογικό κάτοικο ή μη. Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

Ακόμη, για τους μη φορολογικούς κατοίκους προβλέπονται συγκεκριμένες εκπτώσεις ποσών ή ποσοστών του εισοδήματος από μισθωτή εργασία που αποκτήθηκε στην Κύπρο (μειώσεις της φορολογικής βάσης) ανάλογα με το εάν άρχισαν να εργάζονται στην Κύπρο πριν ή μετά το 2012 (και οι οποίες ισχύουν για συγκεκριμένα κάθε φορά χρόνια). Φαίνεται λοιπόν ότι καταβάλλεται προσπάθεια να δοθούν ευεργετήματα σε μη φορολογικούς κατοίκους για απόκτηση εισοδημάτων από μισθωτή εργασία στην Κύπρο, προφανώς με το σκεπτικό της αύξησης της φορολογητέας βάσης, της αύξησης κυκλοφορίας χρήματος στην χώρα και της αύξησης των χρηματικών διαθεσίμων του κυπριακού τραπεζικού συστήματος.

β. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σε αυτά περιλαμβάνονται όλα τα κέρδη από εμπορική δραστηριότητα ή παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών που εκπορεύονται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση φυσικού προσώπου στο έδαφος της Κύπρου.

Για τον προσδιορισμό των ανωτέρω κερδών γίνονται δεκτές προς έκπτωση όλες οι δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την επιχειρηματική δραστηριότητα της μόνιμης εγκατάστασης, με την προϋπόθεση να υπάρχουν για αυτές τα κατάλληλα υποστηρικτικά παραστατικά (τιμολόγια, αποδείξεις πληρωμής κλπ.).

Οι αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτουν στην Κύπρο φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα).

Επιπλέον, οι αμοιβές από συμβουλευτική δραστηριότητα φυσικών προσώπων χωρίς φορολογική κατοικία και χωρίς μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Κύπρο, καθώς και αθλητών, ηθοποιών και άλλων καλλιτεχνών που τιμολογούνται στην Κύπρο φορολογούνται με 10%, το οποίο παρακρατείται στην πηγή και εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση στην Κύπρο των υπόψη φυσικών προσώπων, για το συγκεκριμένο εισόδημα.

Όπως και για τις εταιρείες, τυχόν φορολογικές ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορούν να συμψηφίζονται με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για περίοδο 5 φορολογικών ετών.

Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

- γ. Επενδυτικό εισόδημα, το οποίο περιλαμβάνει τόκους, μερίσματα, δικαιώματα και ενοίκια

Φορολογικοί κάτοικοι χωρίς μόνιμη εγκατάσταση

- Το εισόδημα από τόκους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) απαλλάσσεται από κυπριακό φόρο εισοδήματος
- Το εισόδημα από μερίσματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) απαλλάσσεται από κυπριακό φόρο εισοδήματος
- Το εισόδημα από δικαιώματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα)
- Το εισόδημα από ενοίκια που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα)

Φορολογικοί κάτοικοι με μόνιμη εγκατάσταση

Τα φυσικά πρόσωπα (φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) που έχουν την μόνιμη εγκατάστασή τους στο νησί, επιβαρύνονται με Έκτακτη Αμυντική Εισφορά (ΕΑΕ) στα παρακάτω εισοδήματα και με τους εξής συντελεστές:

- Για εισόδημα από μερίσματα ΕΑΕ 17%
- Για εισόδημα από τόκους ΕΑΕ 30%
- Για εισόδημα από ενοίκια ΕΑΕ 3%

Μη φορολογικοί κάτοικοι

- Το εισόδημα από μερίσματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) απαλλάσσεται από κυπριακό φόρο εισοδήματος (επομένως δεν υπάρχει και παρακράτηση στην πηγή)
- Το εισόδημα από τόκους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) απαλλάσσεται από κυπριακό φόρο εισοδήματος (επομένως δεν υπάρχει και παρακράτηση στην περίπτωση που ο δικαιούχος είναι αλλοδαπός)
- Το εισόδημα από δικαιώματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) φορολογείται με συντελεστή 10%. Ο φόρος παρακρατείται στην πηγή και με την καταβολή του εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου στην Κύπρο για το συγκεκριμένο εισόδημα
- Το εισόδημα από ενοίκια που αποκτούν φυσικά πρόσωπα (μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου) φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Στην περίπτωση εισοδήματος ατόμου από ενοικίαση κτιρίων αφαιρείται ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από το εν λόγω ακαθάριστο εισόδημα και η δαπάνη για τόκους.

δ. κέρδη/ζημίες από πώληση κεφαλαίου (εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας)

Με συντελεστή 20% φορολογούνται ειδικά τα κέρδη που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία είτε στην Κύπρο είτε σε άλλο κράτος, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση:

- Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε Κυπριακό έδαφος,
- Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε κυπριακό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης.

Ειδικότερα, τυχόν κέρδη από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος στην περίπτωση που το υπόψη μεταβιβαζόμενο ακίνητο (γη, κτήριο και γη) είχε αποκτηθεί στο διάστημα

μεταξύ 16 Ιουλίου 2015 και 31 Δεκεμβρίου 2016, αν ικανοποιούνται σωρευτικά τα παρακάτω κριτήρια:

- Η ακίνητη περιουσία που μεταβιβάζεται αποτελείται από γη, κτήρια ή γη και κτήρια μαζί,
- Η ακίνητη περιουσία αποκτήθηκε αρχικά από τον τωρινό ιδιοκτήτη (πωλητή) από μη συνδεδεμένο με αυτόν πρόσωπο,
- Η μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας δεν γίνεται στην βάση δωρεάς ή ανταλλαγής με ακίνητη περιουσία του αντισυμβαλλόμενου

Τέλος, όλα τα φυσικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία στην Κύπρο (φορολογικοί κάτοικοι και μη) δικαιούνται ισόβια απαλλαγή της φορολογικής βάσης (κερδών που προκύπτουν από μεταβίβαση) μέχρι τα παρακάτω συνολικά ποσά ανά άτομο:

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Είδος Ακινήτου	Ποσό απαλλαγής σε ΕΥΡΩ
Ιδιωτικές κατοικίες	85.430
Αγροτικές γαίες	25.629
Γενικής φύσης (Λοιπά)	17.086

ν. Εκπιπόμενες δαπάνες από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΝΟΜΟΣ 2002, άρθρο 14)

Οι βασικές κατηγορίες δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου (ανεξαρτήτως των κατηγοριών από τις οποίες προκύπτει το εισόδημα που θα φορολογηθεί τελικά με την γενική προοδευτική κλίμακα) είναι οι ακόλουθες:

- α. Ασφάλιστρα ζωής, με ασφαλιστήριο όπως αυτό ορίζεται στον περί Ασκήσεως Ασφαλιστικών Εργασιών και Συναφών Θεμάτων Νόμο. Στην περίπτωση ασφαλιστικού συμβολαίου ζωής που εξασφαλίζει κατά το θάνατο την πληρωμή καθορισμένου ποσού, το ποσό της έκπτωσης δεν θα υπερβαίνει το επτά τοις εκατό (7%) επί του ποσού αυτού. Επιπλέον, στην περίπτωση εξαργύρωσης ασφαλιστικού συμβολαίου ζωής εντός τριών ετών από της ημερομηνίας του συμβολαίου προστίθεται στο εισόδημα του φυσικού προσώπου το τριάντα τοις εκατό (30%) των ασφαλίσεων αναφορικά με τα οποία παραχωρήθηκε έκπτωση, το είκοσι τοις εκατό (20%) των ασφαλίσεων εάν η εξαργύρωση γίνει εντός του τετάρτου, του πέμπτου και του έκτου έτους από την ημερομηνία του ασφαλιστικού συμβολαίου,

- β. Συνεισφορές προς Ταμείο Συντάξεων Χηρών και Ορφανών που ιδρύθηκε δυνάμει οποιουδήποτε σε ισχύ στην Κυπριακή Δημοκρατία νόμου, ή δυνάμει συγκριτικά παρόμοιου νόμου εκτός της Δημοκρατίας,
- γ. Συνεισφορές σε εγκεκριμένο από τον Έφορο Ταμείο Συντάξεων ή Προνοίας ή οποιοδήποτε άλλο Ασφαλιστικό Ταμείο που ιδρύθηκε στην Κυπριακή Δημοκρατία ή εκτός της Δημοκρατίας
- δ. Ποσά που καταβάλλονται σε Ταμείο το οποίο εγκρίνεται σύμφωνα με Κανονισμούς για σκοπούς εκπαίδευσης και συντήρησης ατόμου το οποίο φοιτά σε οποιοδήποτε πανεπιστήμιο, κολλέγιο, σχολή ή άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα,
- ε. Ασφάλιστρα ή κάποια άλλη συνεισφορά σε ασφαλιστική εταιρεία για την έκδοση εγκεκριμένου ασφαλιστικού συμβολαίου για την παροχή ετησίας ισοβίου προσόδου, του οποίου συμβολαίου ο τύπος έτυχε της έγκρισης του Εφόρου,
- στ. Ασφάλιστρα ή άλλες συνεισφορές σε ασφαλιστική εταιρεία για Σχέδιο Σύνταξης, ή Σχέδιο Ιατροφαρμακευτικής Περίθαλψης το οποίο εγκρίνεται από τον Έφορο,
- ζ. δωρεές ή συνεισφορές που έγιναν για εκπαιδευτικούς, μορφωτικούς ή άλλους φιλανθρωπικούς σκοπούς προς την Κυπριακή Δημοκρατία ή Αρχή Τοπικής Διοίκησης ή προς οποιοδήποτε φιλανθρωπικό ίδρυμα που εγκρίνεται ως τέτοιο από το Υπουργικό Συμβούλιο

xiii. Φόρος εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Ο κυπριακός φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών κατοίκων Κύπρου (για όλα τα εισοδήματα πλην των κερδών από μεταβίβαση κεφαλαίου) βεβαιώνεται και αποδίδεται σύμφωνα με την παρακάτω προοδευτική κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα		Φόρος (σε ΕΥΡΩ) στην στήλη 1	Φόρος (%) στο υπερβάλλον
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	19.500	0,00	20,00
19.500	28.000	1.700,00	25,00
28.000	36.300	2.075,00	39,00
36.300	60.000	9.243,00	35,00
60.000			

xiv. Μειώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η κυπριακή φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με απευθείας μειώσεις του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

xv. Φορολογικό έτος, υποβολή φορολογικής δήλωσης και ενδεχόμενος έλεγχος

Το φορολογικό έτος των φυσικών προσώπων ταυτίζεται με το ημερολογιακό.

Κάθε φυσικό πρόσωπο που φορολογείται στην Κύπρο για αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες θα πρέπει να υποβάλλει χειρόγραφη φορολογική δήλωση για το συγκεκριμένο εισόδημα μέχρι τις 30 Απριλίου του επόμενου φορολογικού έτους (σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής η ανωτέρω προθεσμία παρατείνεται για 3 μήνες). Ο φόρος εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες παρακρατείται στην πηγή και καταβάλλεται από τον εργοδότη σε μηνιαία βάση (παρόμοιο σύστημα με αυτό που εφαρμόζεται στην Ελλάδα για τον ΦΜΥ).

Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις υπόλοιπες πηγές εισοδήματος υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τις 30 Ιουνίου του επόμενου φορολογικού έτους (επίσης τρίμηνη παράταση δίνεται σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής). Η συγκεκριμένη ημερομηνία είναι και η προθεσμία καταβολής του φόρου που αναλογεί στα διάφορα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Τα φυσικά πρόσωπα με ατομική επιχείρηση στην Κύπρο που υποχρεούνται στην δημοσίευση ελεγμένων ετήσιων λογαριασμών (ακαθάριστα ετήσια έσοδα που ισούνται με ή υπερβαίνουν τις 70.000 ευρώ) έχουν προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του επόμενου φορολογικού έτους (επίσης τρίμηνη παράταση δίνεται σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής). Στην περίπτωση αυτή ο φόρος εισοδήματος είναι απαιτητός από την κυπριακή φορολογική διοίκηση μέχρι την 1 Αυγούστου του επόμενου φορολογικού έτους (οπότε προκαταβάλλεται το εκτιμώμενο ποσό και με την εκκαθάριση η διαφορά, στην οποία επιβάλλεται προσαύξηση με επιτόκιο 4% ετησίως).

Τέλος, φυσικά πρόσωπα με εισοδήματα πηγής Κύπρου (πλην κερδών από μεταβίβαση κεφαλαίου) μέχρι του ύψους των 19.500 ευρώ ανά φορολογικό έτος, δεν έχουν την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης.

xvi. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Όσον αφορά το δικαίωμα πίστωσης φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για συγκεκριμένο εισόδημα, ισχύουν βασικά οι ίδιες προβλέψεις που παρατίθενται στην σχετική παράγραφο της ενότητας των νομικών προσώπων που προηγήθηκε (βλ. εκεί για λεπτομέρειες).

xvii. Περιουσιολόγιο αλλοδαπής

Η κυπριακή φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με υποχρέωση σύνταξης και υποβολής περιουσιολόγιου αλλοδαπής φυσικών προσώπων.

xviii. Παραδείγματα

Όπως προαναφέρθηκε, θα υποθέσουμε ότι και στις δύο περιπτώσεις ο φορολογούμενος είναι άγαμος χωρίς τέκνα, με ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ύψους 30.000 νομισματικών μονάδων. Για σκοπούς συγκρισιμότητας θα κάνουμε την παραδοχή ότι κατά την διάρκεια του έτους δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία παρακράτηση φόρου στην πηγή για το φορολογητέο εισόδημα των υπόψη φυσικών προσώπων.

Φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Κύπρου (χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο)

Φόρος με βάση τις γενικές διατάξεις (εισόδημα από μισθωτή εργασία, κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα/παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών, εισόδημα από ενοίκια)

Με βάση την κλίμακα, το προς φορολόγηση εισόδημα και ο φόρος σε επίπεδο συνολικού φορολογητέου εισοδήματος από τις παραπάνω πηγές (χωρίς να εξετάζεται η αναλογία μεταξύ αυτών) έχουν ως εξής:

Πάνω από	Όχι πάνω από	Φόρος (σε ευρώ) στην στήλη 1	Φόρος (%) στο υπερβάλλον
0	19.500	0	20,00
19.500	28.000	1.700	25,00
28.000	30.000	500	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		2.200	

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Ετήσιο εισόδημα	30.000
Φόρος εισοδήματος	2.200
ΣΥΝΟΛΟ	2.200
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	7,33%

Φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Κύπρου (με μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο)

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει συγχρόνως φορολογικός κάτοικος και έχων μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο υποχρεούται σε καταβολή ΕΑΕ κατά τα προεκτεθέντα. Ουσιαστική επιβάρυνση επέρχεται στις περιπτώσεις εισοδημάτων από τόκους (συντελεστής ΕΑΕ 30%) και από μερίσματα (συντελεστής ΕΑΕ 17%). Για την περίπτωση των μερισμάτων (συντελεστής 3% επί του 75% του ακαθάριστου εισοδήματος) δεν θα παρατεθεί παράδειγμα καθώς θεωρείται αμελητέα η σχετική επίδραση.

Εισόδημα από ενοίκια 30.000 ευρώ (μετά την αφαίρεση του τεκμαρτού 25% για επισκευές και συντηρήσεις)

Ετήσιο εισόδημα	30.000
EAE (30%)	-9.000
Εισόδημα μετά φόρου	21.000
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	30,00%

Εισόδημα από μερίσματα 30.000 ευρώ

Ετήσιο εισόδημα	30.000
EAE (17%)	-5.100
Εισόδημα μετά φόρου	24.900
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	17,00%

Γ. ΙΡΛΑΝΔΙΑ

i. Υποκείμενα του φόρου

Φορολογικοί Κάτοικοι

Το φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας ή θεωρείται ότι έχει «μόνιμη διαμονή» (domicile) σε αυτήν, φορολογείται στην Ιρλανδία για το παγκόσμιο εισόδημά του (στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα κεφαλαιακά κέρδη του ανά την υφήλιο).

Εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

- Μόνο για τους φορολογικούς κατοίκους Ιρλανδίας απαλλάσσονται τα κέρδη από συγγραφική δραστηριότητα, μουσικές συνθέσεις, ζωγραφική και γλυπτική. Η συγκεκριμένη απαλλαγή παρέχεται για ποσό κερδών μέχρι 50.000 ευρώ
- Κέρδη από εμπορία ξυλείας,
- Μετοχές που παρέχονται σε εργαζόμενους στην βάση Εγκεκριμένου Σχεδίου Παροχής Μετοχών, μέχρι 12.700 ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο

Φυσικά πρόσωπα-μη φορολογικοί κάτοικοι χωρίς «μόνιμη διαμονή»

Το φυσικό πρόσωπο που δεν τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας φορολογείται στην Ιρλανδία μόνο για τα εισοδήματα που θεωρούνται «ιρλανδικής πηγής» καθώς και για τα κέρδη που αποκτά από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος.

ii. Φορολογική Κατοικία και Μόνιμη Διαμονή Φυσικού Προσώπου στην Ιρλανδία

Φορολογική Κατοικία

Φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος θεωρείται όποιο φυσικό πρόσωπο εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις παρακάτω κατηγορίες:

- παραμένει στην χώρα για περίοδο ίση ή μεγαλύτερη των 183 ημερών, εντός του φορολογικού έτους,
- παραμένει στην χώρα για περίοδο 280 ή περισσότερων ημερών μέσα στο τρέχον και στο προηγούμενο φορολογικό έτος, με περισσότερες από 30 ημέρες παραμονής για κάθε ένα από τα δύο έτη,

- επιλέξει να γίνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας από το πρώτο έτος παρουσίας του στην χώρα ενώ παράλληλα έχει την πρόθεση να παραμείνει φορολογικός κάτοικος της χώρας και για το επόμενο φορολογικό έτος στην βάση μίας εκ των δύο προηγούμενων προϋποθέσεων

Μόνιμη Διαμονή φυσικού προσώπου

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένο ορισμό αναφορικά με την μόνιμη διαμονή φυσικού προσώπου στην χώρα. Αποτελεί όμως νομική ιδιότητα η οποία αποκτάται στην βάση του καθορισμού της χώρας όπου βρίσκεται η μόνιμη κατοικία του φυσικού προσώπου.

Η ιρλανδική αστική νομοθεσία θεωρεί κατ' αρχήν ότι η μόνιμη διαμονή αποκτάται κατά την γέννηση του ατόμου (και η οποία συνήθως είναι ίδια με την μόνιμη διαμονή του πατέρα) και η οποία παραμένει μέχρι το άτομο να προβεί σε συγκεκριμένες ενέργειες προκειμένου να μεταφέρει σε άλλη χώρα την μόνιμη διαμονή του.

Τέτοιες ενέργειες (όπως προκύπτουν και από την σχετική παγκόσμια νομολογία) μπορούν να είναι οι παρακάτω:

- Η απόκτηση ακίνητης περιουσίας σε άλλη χώρα (κατά κανόνα μεγαλύτερης αξίας από αυτήν που ήδη έχει στην αρχική χώρα),
- Η τεκμηρίωση εκ μέρους του φυσικού προσώπου ότι το οικογενειακό και φιλικό του περιβάλλον στο μεγαλύτερο ποσοστό του κατοικεί στην άλλη χώρα,
- Η τεκμηρίωση εκ μέρους του φυσικού προσώπου ότι πρόκειται να συντάξει διαθήκη με βάση το δίκαιο της άλλης χώρας,
- Η τήρηση των βασικών τραπεζικών λογαριασμών του φυσικού προσώπου σε άλλη χώρα,
- Η τεκμηρίωση εκ μέρους του φυσικού προσώπου ότι πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί σε άλλη χώρα,
- Η τεκμηρίωση εκ μέρους του φυσικού προσώπου ότι πρόκειται να ταφεί σε άλλη χώρα κατά την κατάληξή του.

Φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων

Τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους στην βάση των προαναφερθέντων, θα φορολογηθούν για το σύνολο των εισοδημάτων τους που προκύπτει από οποιαδήποτε πηγή και σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου.

Οι βασικές κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

Αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες

Φορολογικός κάτοικος ή άτομο με μόνιμη διαμονή στην Ιρλανδία

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας ή έχει την μόνιμη διαμονή του σε αυτήν φορολογείται στην Ιρλανδία για κάθε εισόδημα που έχει από μισθωτή εργασία εντός του φορολογικού έτους, ανεξαρτήτως του αν αυτό αποκτήθηκε στην Ιρλανδία ή σε άλλο κράτος.

Μη φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας χωρίς μόνιμη διαμονή στην Ιρλανδία

Το φυσικό πρόσωπο που δεν είναι φορολογικός κάτοικος ούτε έχει την μόνιμη διαμονή του στην Ιρλανδία φορολογείται για το εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες που προκύπτει μέσα στην χώρα (δηλαδή είναι ενταγμένο σε μισθοδοσία Ιρλανδού εργοδότη).

Στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο εντάσσεται σε μισθοδοσία στο εξωτερικό αλλά εκτελεί καθήκοντα και στην Ιρλανδία για λογαριασμό τοπικής εταιρείας (το κόστος της οποίας που αναλογεί σε αυτά τα καθήκοντα ενδεχομένως επανατιμολογείται στην συνέχεια από τον αλλοδαπό εργοδότη στην ιρλανδική εταιρεία) φορολογείται μόνο κατά την αναλογία του ποσοστού αυτών. Μια εταιρεία έχει το δικαίωμα να ζητήσει επίσημη καθοδήγηση προκαταβολικά από την φορολογική διοίκηση σχετικά με τον υπολογισμό του συγκεκριμένου ποσοστού. Τέλος, στην ειδικότερη περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει ΣΑΔΦ και παρέμεινε λιγότερες από 90 ημέρες στην Ιρλανδία για την εκτέλεση των καθηκόντων του μέσα στο φορολογικό έτος, ενδέχεται να υπάρχει απαλλαγή από τον ιρλανδικό φόρο εισοδήματος του σχετικού ποσού που θα πρόκυπτε ως αμοιβές μισθωτής εργασίας που αποκτήθηκαν μέσα στην χώρα.

Άλλες διατάξεις

Στις αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνονται τόσο οι μισθοί και τα ημερομίσθια που καταβάλλονται σε χρήμα όσο και όλες οι παροχές σε είδος προς τον εργαζόμενο που καλύφθηκαν από τον εργοδότη.

Γενικά, οι παροχές σε είδος φορολογούνται στην βάση της αξίας των καταβολών που πραγματοποίησε ο εργοδότης για λογαριασμό του συγκεκριμένου εργαζόμενου. Ρητά εξαιρούνται όσες χρηματικές καταβολές γίνονται στο όνομα του εργαζόμενου (π.χ. ξενοδοχεία, εισιτήρια ταξιδιών) τα οποία συνολικά, αποκλειστικά και τεκμηριωμένα πραγματοποιήθηκαν για σκοπούς της επιχείρησης.

Ειδικότερα όμως, οι παρακάτω παροχές έχουν ιδιαίτερο τρόπο υπολογισμού (με διατάξεις που προσομοιάζουν με τις αντίστοιχες ελληνικές, όπως αυτές περιλαμβάνονται στα άρθρα 13 και 23 του ελληνικού ΚΦΕ (Ν.4172/2013)):

- Επιβατικά αυτοκίνητα, για τα οποία η τεκμαρτή παροχή σε είδος μπορεί να φτάνει μέχρι και το 30% της εμπορικής αξίας κατά την απόκτηση. Το ποσό της παροχής μειώνεται κατά τις τυχόν σχετικές χρηματικές καταβολές του μισθωτού προς τον εργοδότη κατά την διάρκεια του έτους καθώς και στις περιπτώσεις όπου ο μισθωτός έχει αποδεδειγμένα δρομολόγια για υπηρεσιακούς σκοπούς που υπερβαίνουν τις 24.000 χλμ.
- Δάνεια προς εργαζόμενους, για τα οποία η τεκμαρτή παροχή σε είδος υπολογίζεται σε 13,5% του ποσού του δανείου μειωμένου κατά τις καταβολές τόκων που ενδεχομένως έχει κάνει ο εργαζόμενος προς την εταιρεία για το συγκεκριμένο δάνειο, μέσα στο φορολογικό έτος. Για να αντιληφθεί κανείς μια τάξη του μεγέθους της συγκεκριμένης παροχής σε είδος που προκύπτει, σημειώνεται ότι το επιτόκιο δανεισμού για αγορά πρώτης κατοικίας ανέρχεται σε 4% ετησίως.
- Παροχή κατοικίας στο εργαζόμενο, για την οποία η τεκμαρτή παροχή σε είδος υπολογίζεται σε 8% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (σε περίπτωση ιδιόκτητου) ή στο άθροισμα του ποσού των ενοικίων που καταβλήθηκαν καθώς και των ποσών κοινόχρηστων ή άλλων δαπανών που επιβάρυναν τον εργοδότη.
- Εκπτώσεις/ενισχύσεις σε δίδακτρα τέκνων του εργαζόμενου τα οποία είναι κάτω των 18 ετών

Οι αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα), ανεξάρτητα αν ο υπολογισμός αφορά φορολογικό κάτοικο ή μη. Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

ε. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σε αυτά περιλαμβάνονται όλα τα κέρδη από εμπορική δραστηριότητα ή παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών που εκπορεύονται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση φυσικού προσώπου στο έδαφος της Ιρλανδίας.

Για τον προσδιορισμό των ανωτέρω κερδών γίνονται δεκτές προς έκπτωση όλες οι δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την επιχειρηματική δραστηριότητα της μόνιμης εγκατάστασης, με την προϋπόθεση να υπάρχουν για αυτές τα κατάλληλα υποστηρικτικά παραστατικά (τιμολόγια, αποδείξεις πληρωμής κλπ.).

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικού προσώπου που προκύπτουν στην Ιρλανδία φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα).

Τυχόν φορολογικές ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικού προσώπου μπορούν να συμψηφίζονται με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για απεριόριστο αριθμό φορολογικών ετών. Σε κάθε περίπτωση πάντως τα μελλοντικά κέρδη θα πρέπει να συμψηφίζονται με τις ζημίες με την μέθοδο «πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή» (FIFO).

Όπως και για τις εταιρείες, προβλέπεται και η λεγόμενη τελική μεταφορά ζημιών (terminal loss relief) η οποία αφορά περίπτωση ατομικής επιχείρησης η οποία παρουσιάζει ζημία κατά τους 12 τελευταίους μήνες της δραστηριότητάς της. Σε μια τέτοια περίπτωση, επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών από εμπορικό εισόδημα προς συμψηφισμό με αντίστοιχα κέρδη των προηγούμενων τριών (3) φορολογικών ετών.

Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης (βλ. παρακάτω σχετική ενότητα “iv”).

στ. Αμοιβές διευθυντών εταιρειών (μελών ΔΣ, διαχειριστών κλπ.)

Οι αμοιβές διευθυντών που καταβάλλονται από εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία φορολογούνται στην Ιρλανδία, ανεξάρτητα από το που έχει την φορολογική του κατοικία το φυσικό πρόσωπο-δικαιούχος του εισοδήματος και ανεξάρτητα από την χώρα όπου πράγματι εκτελούνται τα καθήκοντά του.

Οι αμοιβές διευθυντών που καταβάλλονται από εταιρείες με άλλη φορολογική κατοικία σε φυσικά πρόσωπα που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι Ιρλανδίας, φορολογούνται στην Ιρλανδία.

Οι αμοιβές διευθυντών που καταβάλλονται από εταιρείες με άλλη φορολογική κατοικία σε φυσικά πρόσωπα που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι Ιρλανδίας αλλά δεν έχουν σε αυτήν την μόνιμη διαμονή τους μπορεί να απαλλάσσονται του ιρλανδικού φόρου εισοδήματος στην περίπτωση που αποδεδειγμένα όλα τα καθήκοντά τους ασκούνται στην αλλοδαπή και τα σχετικά ποσά δεν καταβάλλονται εντός της Ιρλανδίας.

ζ. Επενδυτικό εισόδημα, το οποίο περιλαμβάνει τόκους, μερίσματα, δικαιώματα

Φορολογικοί κάτοικοι με μόνιμη εγκατάσταση

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας αλλά δεν έχει την μόνιμη διαμονή του σε αυτήν, φορολογείται στην χώρα για το επενδυτικό εισόδημα που αποκτά ανά την υφήλιο.

Φορολογικοί κάτοικοι χωρίς μόνιμη διαμονή

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας αλλά δεν έχει την μόνιμη διαμονή του σε αυτήν, φορολογείται στην χώρα για το επενδυτικό εισόδημα που αποκτά από ιρλανδικές πηγές καθώς και για το επενδυτικό εισόδημα που αποκτά από αλλοδαπές πηγές αλλά το οποίο καταβάλλεται εντός της χώρας.

Μη φορολογικοί κάτοικοι

Ένα φυσικό πρόσωπο που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας φορολογείται για το επενδυτικό του εισόδημα που προέρχεται μόνο από ιρλανδικές πηγές.

Συντελεστές φορολόγησης επενδυτικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

- Το εισόδημα από τόκους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας
 - Το εισόδημα από μερίσματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας
 - Το εισόδημα από δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (καθώς οι υπόλοιπες κατηγορίες δικαιωμάτων εξομοιώνονται στην πράξη με λοιπές παροχές υπηρεσιών και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή) που αποκτούν φυσικά πρόσωπα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας
- η. Κέρδη/ζημίες από πώληση κεφαλαίου (εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας)
Με συντελεστή 33% φορολογούνται ειδικά τα κέρδη που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία είτε στην Ιρλανδία είτε σε άλλο κράτος, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση:
- Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε Ιρλανδικό έδαφος, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει κτήρια, γη ή δικαιώματα εξόρυξης (ορυχεία)
 - Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν στο μεγαλύτερο ποσοστό τους ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος.

Από τον ανωτέρω φόρο εξαιρούνται ρητά:

- Τα πρώτα 1.270 ευρώ φορολογητέων κεφαλαιακών κερδών (για το φορολογικό έτος 2017)
- Κεφαλαιακά κέρδη που προέρχονται από την μεταβίβαση της πρώτης κατοικίας του φορολογούμενου φυσικού προσώπου
- Κεφαλαιακά κέρδη από απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται λόγω θανάτου
- Κεφαλαιακά κέρδη από την μεταβίβαση ενσώματων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων με ωφέλιμη ζωή μικρότερη των 50 ετών

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση

σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης. Για περιόδους μετά το 2003 δεν ισχύει η εφαρμογή του δείκτη κόστους διαβίωσης.

Τυχόν κεφαλαιακές ζημίες που μπορεί να προκύψουν από μεταβιβάσεις όπως οι προαναφερθείσες συμψηφίζονται με κεφαλαιακά κέρδη του οικείου φορολογικού έτους και των επόμενων ετών, χωρίς χρονικό περιορισμό (με την υποχρέωση συμψηφισμού με βάση την μέθοδο FIFO).

vi. Εκπιπόμενες δαπάνες από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων)

Οι βασικές κατηγορίες δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου (ανεξαρτήτως των κατηγοριών από τις οποίες προκύπτει το εισόδημα που θα φορολογηθεί τελικά με την γενική προοδευτική κλίμακα) είναι οι ακόλουθες:

- α. Οι μισθωτοί μπορούν να διεκδικήσουν προς έκπτωση δαπάνες που αποδεδειγμένα έγιναν από τους ίδιους για τους σκοπούς της υπηρεσίας τους (π.χ. αγορά προστατευτικού εξοπλισμού από εργάτες κατασκευών, ο οποίος δεν παρέχεται από τον εργοδότη)
- β. Οι καταβολές ποσών (εισφορές) σε αναγνωρισμένα συνταξιοδοτικά προγράμματα, σε ποσοστό 15%-40% ανάλογα με την ηλικία του φορολογούμενου
- γ. Επενδυτικά κίνητρα και κίνητρα προσλήψεων προσωπικού σε επιχειρηματίες, συνολικό ποσό μέχρι 150.000 ανά φορολογικό έτος
- δ. Έκπτωση στις νεοφυείς ατομικές επιχειρήσεις, ύψους 100.000 ευρώ για καθένα από τα 7 πρώτα φορολογικά έτη λειτουργίας

xix. Φόρος εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών κατοίκων Ιρλανδίας (για όλα τα εισοδήματα πλην των κερδών από μεταβίβαση κεφαλαίου) βεβαιώνεται και αποδίδεται σύμφωνα με την παρακάτω προοδευτική κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα		Φόρος (σε ΕΥΡΩ) στην στήλη 1	Φόρος (%) στο υπερβάλλον
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	33.800	0,00	20,00
33.800	-	6.760,00	40,00

xx. Μειώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει συγκεκριμένες διατάξεις σχετικά με απευθείας μειώσεις του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι βασικότερες από τις οποίες συνοψίζονται στα ακόλουθα:

- α. Μείωση που προκύπτει λόγω παρακράτησης ΦΜΥ από τον εργοδότη (Pay-As-You-Earn, PAYE) ποσού 1.650 ευρώ ανά μισθωτό, για κάθε φορολογικό έτος,
- β. Μείωση για ιατρικές και οδοντιατρικές δαπάνες, η οποία υπολογίζεται με συντελεστή 20% επί του πραγματικού ποσού και με ανώτατο όριο τα 1.000 ευρώ ανά ενήλικο και 500 ευρώ ανά προστατευόμενο τέκνο,
- γ. Μειώσεις για τόκους σε υποθήκες που είχαν συναφθεί πριν την 31 Δεκεμβρίου 2012 (τα ποσά ποικίλουν αλλά αυτό μικρή σημασία έχει, βλ. επόμενη παράγραφο).

Το ποσό της συνολικής μείωσης φόρου εισοδήματος στην βάση των παραπάνω δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ για άγαμο φορολογούμενο και τα 6.000 ευρώ για συζύγους και τα προστατευόμενα τέκνα αυτών, ανά φορολογικό έτος.

xxi. Φορολογικό έτος και υποβολή φορολογικής δήλωσης

Το φορολογικό έτος των φυσικών προσώπων ταυτίζεται με το ημερολογιακό.

Οι φορολογικοί κάτοικοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση για όλα τα εισοδήματα τους (συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιακών κερδών που απέκτησαν σε οποιοδήποτε κράτος του κόσμου.

Οι μη φορολογικοί κάτοικοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση μόνο για τα παρακάτω εισοδήματά τους:

- Εισοδήματα από μισθωτή εργασία τα οποία υπάγονται σε ιρλανδικό φόρο εισοδήματος,

- Επενδυτικό εισόδημα και κεφαλαιακά κέρδη που φορολογούνται στην Ιρλανδία (κατά τα προαναφερθέντα)

Οι προθεσμίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και της καταβολής του φόρου εισοδήματος έχουν ως ακολούθως:

- α. Υποβολή δήλωσης εισοδήματος και κεφαλαιακών κερδών μέχρι την 31 Οκτωβρίου του επόμενου φορολογικού έτους. Τα κεφαλαιακά κέρδη είτε συμπεριλαμβάνονται στην φόρμα της δήλωσης του φόρου εισοδήματος είτε σε ξεχωριστή φόρμα, στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνο κεφαλαιακά κέρδη (και άρα δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις)
- β. Καταβολή φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου μέχρι την 31 Οκτωβρίου του επόμενου φορολογικού έτους,
- γ. Καταβολή φόρου κεφαλαιακών κερδών φυσικού προσώπου μέχρι την 15 Δεκεμβρίου του επόμενου φορολογικού έτους,

xxii. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Όσον αφορά το δικαίωμα πίστωσης φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για συγκεκριμένο εισόδημα, ισχύουν βασικά οι ίδιες προβλέψεις που παρατίθενται στην σχετική παράγραφο της ενότητας των νομικών προσώπων που προηγήθηκε (βλ. εκεί για λεπτομέρειες).

xxiii. Περιορισιολόγιο αλλοδαπής

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με υποχρέωση σύνταξης και υποβολής περιορισιολόγιου αλλοδαπής φυσικών προσώπων.

Όπως και στην Ελλάδα, το φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει επικαιροποιημένα στοιχεία μόνο για την ακίνητη περιουσία που κατέχει εντός της ιρλανδικής επικράτειας (για σκοπούς εφαρμογής του αντίστοιχου ΕΝΦΙΑ (Ν.4223/2013) της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας (Local Property Tax), ο οποίος βρίσκεται σε ισχύ από την 1 Ιουλίου 2013.

xxii. Καθολική Κοινωνική Χρέωση (Universal Social Charge)

Η συγκεκριμένη φορολογικής φύσης επιβάρυνση επιβάλλεται στο σύνολο των εισοδημάτων του φυσικού προσώπου, πριν την αφαίρεση τυχόν ασφαλιστικών εισφορών και εκπτώσεων για φορολογικές αποσβέσεις (στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Τα κλιμάκια εισοδήματος στα οποία επιβάλλεται προοδευτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογητέο Εισόδημα		ΚΚΧ (%)
Πάνω από	Όχι πάνω από	
0	12.012	0,50
12.012	18.772	2,50
18.772	70.044	5,00
70.044	-	8,00

xxiv. Παραδείγματα

Όπως προαναφέρθηκε, θα υποθέσουμε ότι και στις δύο περιπτώσεις ο φορολογούμενος είναι άγαμος χωρίς τέκνα, με ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ύψους 30.000 νομισματικών μονάδων. Για σκοπούς συγκρισιμότητας θα κάνουμε την παραδοχή ότι κατά την διάρκεια του έτους δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία παρακράτηση φόρου στην πηγή για το φορολογητέο εισόδημα των υπόψη φυσικών προσώπων.

Φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας

Φόρος με βάση τις γενικές διατάξεις (εισόδημα από μισθωτή εργασία, κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα/παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών, εισόδημα από επενδύσεις)

Με βάση την κλίμακα, το προς φορολόγηση εισόδημα και ο φόρος σε επίπεδο συνολικού φορολογητέου εισοδήματος από τις παραπάνω πηγές (χωρίς να εξετάζεται η αναλογία μεταξύ αυτών) έχουν ως εξής:

Φόρος εισοδήματος

Φορολογητέο Εισόδημα		Φόρος (σε ΕΥΡΩ) στην στήλη 1	Φόρος (%) στο υπερβάλλον
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	33.800	0,00	20,00

ΚΚΧ

Φορολογητέο Εισόδημα		Συντελεστής ΚΚΧ (%)	ΚΚΧ (σε ευρώ)
Πάνω από	Όχι πάνω από		
0	12.012	0,50	60,06
12.012	18.772	2,50	169,00
18.772	30.000	5,00	561,40
ΣΥΝΟΛΟ			790,46

Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής

Ετήσιο Φορολογητέο Είσοδημα	30.000
Ετήσιος φόρος εισοδήματος	0
ΚΚΧ	790
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	790
Ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής	2,63%

VIII. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ

1. ΗΠΑ

- i. Πρόστιμα αναφορικά με τις υποχρεώσεις αναφοράς και τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών
 - α. Το πρόστιμο μη εμπρόθεσμης ή ανακριβούς υποβολής ετήσιας αναφοράς ενδοομιλικών συναλλαγών ανέρχεται σε 10,000 USD
 - β. Τα πρόστιμα επί των διορθώσεων που προκύπτουν από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών (αύξηση κερδών) ανέρχονται σε 20% η 40% επί του φόρου που έπρεπε να βεβαιωθεί (αναλόγως του ποσοστού του ύψους της ανακρίβειας ως προς το προς διόρθωση δηλωθέν εισόδημα ή δαπάνη).
- ii. Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος
 - α. Επιβάλλεται διαφορετικό πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή και διαφορετικό για την εκπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου φόρου
 - β. Το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της φορολογικής δήλωσης ανέρχεται σε 5% επί του αναλογούντος φόρου, ανά μήνα καθυστέρησης. Το συνολικό πρόστιμο αυτής της περίπτωσης δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του αναλογούντος φόρου.
 - γ. Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου ανέρχεται σε 0,5% επί του αναλογούντος φόρου, ανά μήνα καθυστέρησης. Το συνολικό πρόστιμο αυτής της περίπτωσης δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του αναλογούντος φόρου
 - δ. Τα παραπάνω πρόστιμα και προσαυξήσεις ενδέχεται να μην επιβληθούν, αν φορολογούμενος αποδείξει ότι δεν μπόρεσε να υποβάλει την δήλωση ή/και να καταβάλει το φόρο εμπρόθεσμα, για λόγους ανωτέρας βίας.
- iii. Παραγραφή-Δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για επιβολή φόρου

Ο 26 US Code στην παράγραφο 6501 (Περιορισμοί στην βεβαίωση και είσπραξη φόρου) ορίζει τα εξής, αναφορικά με την παραγραφή του σχετικού δικαιώματος εκ μέρους της Ομοσπονδιακής φορολογικής διοίκησης:

- α. Ο γενικός κανόνας που αφορά στην παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να βεβαιώνει φόρο (εισοδήματος ή άλλο), προβλέπει περίοδο 3 ετών από την ημερομηνία που υποβλήθηκε η οικεία δήλωση που αναφέρεται στον φόρο αυτόν (είτε υποβλήθηκε εμπρόθεσμα είτε εκπρόθεσμα)

- β. Περαιτέρω ορίζεται ότι για τις περιπτώσεις φόρου για τις οποίες λαμβάνει χώρα η υποβολή ανειλικρινούς δήλωσης («false return»), η μη υποβολή ή οποιαδήποτε τεχνητή επιδίωξη για παράτυπη αποφυγή βεβαίωσης του φόρου που αναλογεί, δεν προβλέπεται παραγραφή του δικαιώματος βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου.

2. ΚΥΠΡΟΣ

Ως βασική πηγή της ανάλυσης θα χρησιμοποιηθεί ο ΝΟΜΟΣ ΠΡΟΝΟΩΝ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΦΟΡΩΝ του 1962, όπως έχει τροποποιηθεί τα επόμενα χρόνια και ισχύει σήμερα

i. Πρόστιμα αναφορικά με τις υποχρεώσεις αναφοράς και τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Όπως αναφέρθηκε στην σχετική ενότητα, η κυπριακή φορολογική νομοθεσία δεν περιέχει συγκεκριμένες διατάξεις που να ορίζουν υποχρεώσεις αναφοράς και τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (επομένως δεν προβλέπονται και σχετικά πρόστιμα/προσαυξήσεις, πέρα από εκείνες που σχετίζονται με την διόρθωση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης των φορολογητέων κερδών μιας εταιρείας, στον βαθμό που δεν είχε εφαρμογή κατά τον αρχικό υπολογισμό η αρχή των εταιρικών συναλλαγών (“arm’s length principle”)).

ii. Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

- α. Επιβάλλεται διαφορετικό πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή και διαφορετικό για την εκπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου φόρου
- β. Το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της φορολογικής δήλωσης ανέρχεται 100 ή ευρώ ή 200 ευρώ (ανάλογα τα πραγματικά περιστατικά).
- γ. Σε περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος που οφείλεται δεν έχει καταβληθεί εξολοκλήρου στην καθορισμένη προθεσμία, επιβάλλεται εφάπαξ προσαύξηση 5% επί της διαφοράς του αναλογούντος φόρου.
- δ. Επιπλέον προσαύξηση επιβάλλεται για το ποσό φόρου που δεν έχει τακτοποιηθεί εντός ενός ημερολογιακού μήνα από την ημέρα της βεβαίωσης της προηγούμενης (πρώτης) προσαύξησης.
- ε. Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου ανέρχεται σε 4% επί του αναλογούντος φόρου, σε ετήσια βάση.

iv. Παραγραφή-Δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για επιβολή φόρου

- α. Η φορολογική διοίκηση έχει το δικαίωμα βεβαίωσης και είσπραξης φόρου εισοδήματος για έξι έτη μετά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο παράχθηκε το σχετικό εισόδημα (ίδια περίπτωση με την Ελλάδα αλλά με άλλη διατύπωση, καθώς το άρθρο 36, παράγραφος (α) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) αναφέρει ότι η ελληνική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης).

- β. Το παραπάνω διάστημα επεκτείνεται σε 12 έτη, στις περιπτώσεις που έλαβε χώρα φοροδιαφυγή ή τεχνητή φοροαποφυγή (μη υποβολή ή ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος).

ΙΧ. ΑΝΑΛΟΓΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1. Εισαγωγή

Στην ενότητα αυτή θα αναπτύξουμε σε μεγαλύτερη έκταση κάποια θέματα, προσεγγίσεις και πρακτικές που έχουν ήδη αναδειχθεί από την ανάλυσή μας αλλά που κατά την κρίση μας ενέχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την ελληνική πλευρά.

Πιο συγκεκριμένα, θα αναφερθούμε σε κινδύνους και ευκαιρίες που θα μπορούσε ενδεχομένως να διερευνηθούν περαιτέρω από την χώρα μας στο πλαίσιο της διακηρυγμένης προσπάθειας βελτιστοποίησης των σχετικών προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας και διαδικασίας.

2. Νομικά Πρόσωπα

A) Δημοκρατία της Ιρλανδίας

α. Ευνοϊκό καθεστώς εταιρικού φόρου εισοδήματος. Συσχέτιση εταιρικού φορολογικού συντελεστή και φορολογικών εσόδων 1995-2014

Όσον αφορά ιδιαίτερα την Δημοκρατία της Ιρλανδίας (η οποία από πλευράς οικονομικής ανάπτυξης, πλουτοπαραγωγικών πηγών και διαχρονικού επιπέδου διαβίωσης του πληθυσμού παρουσιάζει ιδιαίτερες ομοιότητες με την χώρα μας) το βασικό ζήτημα που θα μπορούσε ίσως να αναδειχθεί από την ανάλυσή μας θα ήταν η αναπόφευκτη σύγκριση όσον αφορά την συσχέτιση μεταξύ της γενικής οικονομικής πορείας της κάθε χώρας με το ύψος του συντελεστή του εταιρικού φόρου εισοδήματος.

Σε αυτήν την βάση, προχωρήσαμε σε έναν υπολογισμό των καθαρών (αποπληθωρισμένων) τιμών των φορολογικών εσόδων μέσα σε μία πορεία είκοσι φορολογικών ετών (1995 έως και 2014). Οι τιμές αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω Πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΦΕ	Σε δισ. Ευρώ			
		ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΤΙΜΕΣ		ΑΠΟΠΛΗΘ. (ΕΤΟΣ ΒΑΣΗΣ 1995)	
		ΕΦΕ	ΣΥΝΟΛ. ΦΟΡ. ΕΣΟΔΑ	ΕΦΕ	ΣΥΝΟΛ. ΦΟΡ. ΕΣΟΔΑ
1995	38,00%	1,46	17,40	1,46	17,40
1996	36,00%	1,81	19,21	1,78	18,89
1997	36,00%	2,16	21,76	2,09	21,09
1998	32,00%	2,61	24,77	2,47	23,44
1999	28,00%	3,44	28,61	3,20	26,64
2000	24,00%	3,9	33,34	3,44	29,41
2001	20,00%	4,16	34,89	3,50	29,34
2002	16,00%	4,81	37,08	3,87	29,80
2003	12,50%	5,16	40,56	4,01	31,50
2004	12,50%	5,34	45,19	4,06	34,34
2005	12,50%	5,51	50,03	4,09	37,12
2006	12,50%	6,69	57,04	4,78	40,71
2007	12,50%	6,39	59,92	4,35	40,76
2008	12,50%	5,07	53,41	3,31	34,92
2009	12,50%	3,89	46,46	2,66	31,79
2010	12,50%	3,94	45,29	2,72	31,28
2011	12,50%	3,75	46,87	2,52	31,56
2012	12,50%	3,96	48,26	2,62	31,94
2013	12,50%	4,27	50,78	2,81	33,45
2014	12,50%	4,62	55,47	3,04	36,48

Από τα ανωτέρω φαίνεται καθαρά ότι ενώ ο συντελεστής εταιρικού φόρου μειώθηκε από 38% σε 12,5% μέσα σε αυτήν την εικοσαετία, τα έσοδα από

εταιρικό φόρο εισοδήματος αυξήθηκαν από 1,46 δις. Ευρώ σε 3,04 δις. Ευρώ (αποπληθωρισμένες τιμές, έτος βάσης 1995), δηλαδή ποσοστιαία αύξηση 108,10%.

Αντιστοίχως και για τα ίδια έτη, τα συνολικά φορολογικά έσοδα αυξήθηκαν από 17,40 δις. Ευρώ σε 36,48 δις. Ευρώ (αποπληθωρισμένες τιμές, έτος βάσης 1995), δηλαδή ποσοστιαία αύξηση 109,64%.

Παρακάτω παρατίθεται Πίνακας με την εξέλιξη του ιρλανδικού πληθωρισμού μέσα στα ανωτέρω έτη καθώς και ο συντελεστής αποπληθωρισμού που υπολογίστηκε με έτος βάσης το 1995.

	ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΥ
CPI Ireland 1995	0,00%	100,00%
CPI Ireland 1996	1,72%	101,72%
CPI Ireland 1997	1,42%	103,16%
CPI Ireland 1998	2,44%	105,68%
CPI Ireland 1999	1,63%	107,40%
CPI Ireland 2000	5,55%	113,37%
CPI Ireland 2001	4,89%	118,91%
CPI Ireland 2002	4,64%	124,43%
CPI Ireland 2003	3,50%	128,78%
CPI Ireland 2004	2,20%	131,61%
CPI Ireland 2005	2,41%	134,79%
CPI Ireland 2006	3,94%	140,10%
CPI Ireland 2007	4,92%	146,99%
CPI Ireland 2008	4,06%	152,96%
CPI Ireland 2009	-4,46%	146,14%
CPI Ireland 2010	-0,93%	144,78%
CPI Ireland 2011	2,59%	148,53%
CPI Ireland 2012	1,72%	151,08%
CPI Ireland 2013	0,48%	151,81%
CPI Ireland 2014	0,17%	152,06%

β. Φορολογικός ανταγωνισμός (έννοια και γενικές πληροφορίες)

Από τα παραπάνω θα μπορούσε να κανείς να διερευνήσει το ενδεχόμενο της τυχόν χρήσης των φορολογικών δεδομένων της χώρας από τις κυβερνήσεις ως μέσο διεξαγωγής φορολογικού ανταγωνισμού προς άλλες χώρες.

Οι Angharad Miller and Lynne Oats (2014) αναφέρουν ότι ως φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να νοηθεί η συνειδητή προσπάθεια εκ μέρους ενός κράτους να ενθαρρύνει επιχειρήσεις να διεξάγουν την δραστηριότητά τους μέσα στην επικράτειά του (και άρα να καταβάλλουν εταιρικό φόρο εισοδήματος εκεί), με αντάλλαγμα την παροχή εκ μέρους του κράτους συγκεκριμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων. Τέτοια πλεονεκτήματα μπορεί να αφορούν είτε την ονομαστική σημαντική μείωση του εταιρικού φορολογικού συντελεστή είτε την

παροχή ειδικών κινήτρων, όπως εξαίρεση από τον εταιρικό φόρο για συγκεκριμένες δραστηριότητες και για ορισμένο χρονικό διάστημα. Καταλήγουν επίσης συμπεραίνοντας ότι σε μεγάλο βαθμό η φορολογική πολιτική ενός κράτους μπορεί να καθορίζεται περισσότερο από την δύναμη των μεταφερόμενων ανά τον κόσμο επενδυτικών κεφαλαίων παρά από άλλους παράγοντες που θεωρητικά κανείς θα ανέμενε να έχουν προτεραιότητα (όπως θα ήταν ο εύλογος μερισμός του κόστους των δημόσιων δαπανών στα διάφορα υποκείμενα του φόρου ανάλογα προς το εισόδημά τους, μέσω της φορολογίας).

Οι John Christensen, Pete Coleman and Sony Kapoor (2004) περιέγραψαν αναλυτικά όλη την πορεία της προσπάθειας επίτευξης των κατώτατων δυνατών φορολογικών συντελεστών εκ μέρους συγκεκριμένων κρατών κατά τα προηγούμενα 10 έτη. Επιπλέον, καταδεικνύουν και την αλλαγή πλεύσης που έλαβε χώρα παράλληλα με την παραπάνω πορεία, με την έννοια ότι τα διάφορα κράτη ενώ παλαιότερα θεωρούταν ότι επιβάλλουν φόρο στα εταιρικά κέρδη ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα που παρέχουν στις επιχειρήσεις να δραστηριοποιούνται εντός της επικράτειάς τους, πλέον τείνει να εμφανίζεται η άποψη ότι τα κράτη καταλήγουν να διαστρέφουν τα φορολογικά τους συστήματα προκειμένου να προσελκύσουν τις επιχειρήσεις αυτές.

Οι Michael P. Devereux, Ben Lockwood and Michela Redoano (2002) υποστηρίζουν και παραθέτουν τεκμήρια για το ότι η δαπάνη του εταιρικού φόρου είναι ένα μόνο από τα κριτήρια που λαμβάνουν υπόψη τους οι επιχειρήσεις προκειμένου να διεξάγουν δραστηριότητες και να φορολογηθούν σε ένα συγκεκριμένο κράτος. Κορυφαίο τεκμήριο είναι το εργατικό κόστος, καθώς με την μαζική εγκατάστασή τους σε ένα κράτος που προσφέρει ευνοϊκό εταιρικό φορολογικό συντελεστή θα οδηγήσει μεσοπρόθεσμα σε αύξηση του λειτουργικού κόστους (μετακίνηση στην χώρα ειδικευμένου προσωπικού, αύξηση των ενοικίων και των τιμών λαϊκής κατανάλωσης λόγω μεγαλύτερης ζήτησης, γενική πίεση για αύξηση των μισθών κλπ.). Επιπλέον, τα κράτη της ανατολικής Ασίας παρέχουν σε σταθερή βάση πειθαρχημένο χειρωνακτικό εργατικό δυναμικό με χαμηλές αμοιβές, που αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τις επιχειρήσεις εντάσεως εργασίας. Έτσι λοιπόν η Δημοκρατία της Ιρλανδίας τα τελευταία χρόνια επικεντρώθηκε στο να κρατήσει στην χώρα (και να προσελκύσει περισσότερες) επενδύσεις που σχετίζονται με δικαιώματα και πατέντες (τα κέρδη από τα οποία όπως είπαμε υπολογίζονται με ειδικό και πολύ ευνοϊκό τρόπο, ενώ η χώρα μπορεί γενικά να υποστηρίξει την παραγωγή τοπικά μέσω των ειδικευμένων στελεχών που διαθέτει).

γ. Φορολογικός ανταγωνισμός (η περίπτωση της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας)

Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει κανείς να λάβει υπόψη τα παραπάνω φορολογικά δεδομένα και την εξέλιξή τους μέσα στα χρόνια, σε συνάρτηση με την γενικότερη εικόνα της ιρλανδικής οικονομίας και ευρύτερης κοινωνικής δομής.

Οι Sheila Killian and Martin Mullins (2006) αναλύουν όλη την πορεία της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας στον δρόμο του φορολογικού ανταγωνισμού. Με μία ανάλυση που επιτυχημένα εντάσσει στοιχεία πολιτικής οικονομίας και βασικής μακροοικονομικής θεωρίας στην παράθεση των φορολογικών δεδομένων,

περιγράφουν μία χώρα με μεγάλες ομοιότητες με την Ελλάδα (υποτυπώδης βιομηχανία, μεγάλος αλλά διασπασμένος αγροτικός τομέας, μικρές σχετικά εξαγωγές, μετανάστευση, μικρός ή ανύπαρκτος ορυκτός πλούτος). Σε αυτή την βάση περιγράφεται αναλυτικά η προσπάθεια της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας να προσελκύσει εξωτερικές επενδύσεις, αρχικά μέσω συγκεκριμένων φορολογικών κινήτρων και τελικά με την μείωση του εταιρικού φορολογικού συντελεστή στο 12,5%. Τα συμπεράσματά τους συμπίπτουν με των προηγούμενων στο ότι η Ιρλανδία στις μέρες μας διεξάγει φορολογικό ανταγωνισμό με άλλα κράτη ενισχύοντας προκλητικά επενδύσεις που σχετίζονται με δικαιώματα και πατέντες, αναδεικνύουν όμως ότι τελικά αυτός στηρίζεται σε τρεις κυρίως πυλώνες:

- Τον προνομιακό εταιρικό φορολογικό συντελεστή 12,5%
- Τα κίνητρα που παρέχονται (με αποτέλεσμα πολύ χαμηλή ή και καθόλου φορολογία) στα κέρδη από πατέντες και δικαιώματα,
- Στο ευρύ και συντονισμένο δίκτυο 70 ενεργών ΣΑΔΦ που έχει υπογράψει η Δημοκρατία της Ιρλανδίας με άλλες χώρες και το οποίο κατά κανόνα προβλέπει απαλλαγή στην παρακράτηση φόρου για αμοιβές από πατέντες και δικαιώματα καθώς και απαλλαγές για τα διανεμόμενα μερίσματα.

δ. Φορολογικός παράδεισος (έννοια και χαρακτηριστικά)

Ο Gordon A. Richard (1981) στην σχετική αναφορά που συντάξε για λογαριασμό της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων των ΗΠΑ αναφέρει ότι ο ορισμός του φορολογικού παράδεισου (tax haven) βασικά περιλαμβάνει εκείνα τα κράτη τα οποία προσφέρουν πολύ χαμηλό ή μηδενικό φορολογικό συντελεστή ενώ ταυτόχρονα παρέχουν ένα συγκεκριμένο επίπεδο εμπορικής και τραπεζικής μυστικότητας. Θεωρεί δηλαδή ότι θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά και οι δύο προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

Αντίθετα, ο Zielke (2011) θεωρεί ότι σε σχέση με την εποχή που δημοσιεύτηκε η παραπάνω αναφορά έχουν επέλθει πολλές αλλαγές όσον αφορά την υποχρέωση της διαφάνειας κυρίως λόγω των επεμβάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ και των G20. Θεωρώντας λοιπόν ότι όλα τα κράτη του κόσμου δεσμεύονται σήμερα από ένα μίνιμουμ όσον αφορά την υποχρέωση μεταβίβασης φορολογικών πληροφοριών, καταλήγει ότι το βασικό κριτήριο στις μέρες μας είναι μόνο η παροχή ιδιαιτέρως χαμηλού ουσιαστικού φορολογικού συντελεστή.

ε. Φορολογικός παράδεισος. Η περίπτωση της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας

Επομένως, φαίνεται πως είναι θέμα προσέγγισης και ερμηνείας το εάν η Δημοκρατία της Ιρλανδίας θα μπορούσε τελικά να ονομαστεί φορολογικός παράδεισος (tax haven), καθώς ναι μεν καταλήγει να παρέχει πολύ χαμηλό φορολογικό συντελεστή σε συγκεκριμένα είδη εισοδήματος αλλά την ίδια στιγμή είναι κράτος-μέλος της ΕΕ (οπότε δεσμεύεται από τις σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες περί ανταλλαγής φορολογικών και άλλων σχετικών πληροφοριών όπως η Οδηγία 2011/16/EU) ενώ την ίδια στιγμή έχει χαρακτηριστεί ως συμμορφούμενο κράτος (compliant) όσον αφορά την διαφάνεια των

φορολογικών πληροφοριών από τον ΟΟΣΑ (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2017). Η συγκεκριμένη διαβάθμιση δεν είναι η ανώτατη που μπορεί να λάβει όσον αφορά την φορολογική διαφάνεια της επικράτειάς του, οπωσδήποτε όμως δεν είναι ένα επίπεδο που προσιδιάζει σε φορολογικό παράδεισο.

Σε κάθε περίπτωση και σύμφωνα με την επίσημη αναφορά του Comptroller and Auditor General (C&AG) για το έτος 2016 (Οκτώβριος 2017), φαίνεται ότι 13 από τις 100 μεγαλύτερες εταιρείες της Ιρλανδίας επιβαρύνθηκαν κατά το 2016 με ουσιαστικό εταιρικό φορολογικό συντελεστή κάτω από 1%.

Σημειώνεται ότι λόγω του καθεστώτος του χαμηλού ονομαστικού εταιρικού φορολογικού συντελεστή σε συνάρτηση με τα φορολογικά κίνητρα που παρέχονται για εισοδήματα που προέρχονται από έρευνα και ανάπτυξη (R&D) όπως αυτά αναπτύχθηκαν στα προηγούμενα, πολλές πολυεθνικές εταιρείες με έδρα τις ΗΠΑ φορολογούνται τελικά στην Ιρλανδία. Κάποιες από αυτές, σύμφωνα με τον οδηγό του Αμερικανο-Ιρλανδικού Εμπορικού Επιμελητηρίου US-Ireland Business 2017, είναι οι Microsoft, Dell, Coca-Cola, Hewlett-Packard, Johnson&Johnson, Facebook και PayPal.

Ειδικά για την περίπτωση μίας από αυτές (Apple Inc.) η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει δημοσίως δηλώσει ότι προτίθεται να προσαγάγει την Δημοκρατία της Ιρλανδίας στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο (ECJ) με την κατηγορία ότι η χώρα αρνείται να προχωρήσει στην είσπραξη 15,4 δις. Ευρώ από την εταιρεία τα οποία έχουν δοθεί σε αυτήν στο παρελθόν με την μορφή των παράνομων φορολογικών κινήτρων και πλεονεκτημάτων.

B) ΗΠΑ

α. Φορολογική κλίμακα

Η κλίμακα επιβολής ομοσπονδιακού εταιρικού φόρου εισοδήματος είναι προοδευτική (15%-35%), σε αντίθεση με την Ελλάδα που εφαρμόζει ενιαίο, οριζόντιο συντελεστή (29%).

Η σύγκριση εδώ γίνεται μόνο με τις ΗΠΑ καθώς και με την Κυπριακή Δημοκρατία και η Δημοκρατία της Ιρλανδίας επιβάλλουν και οι δύο ενιαίο, οριζόντιο συντελεστή εταιρικού φόρου εισοδήματος ο οποίος όμως από την Ελλάδα θεωρείται προνομιακός (άρθρο 23, Ν.4172/2013) καθώς υπολείπεται του 50% του αντίστοιχου ελληνικού.

Οι Robert E. Hall and Alvin Rabushka (1995) κατέγραψαν τα πλεονεκτήματα του ενιαίου, οριζόντιου φορολογικού συντελεστή σε θεωρητικό επίπεδο. Σύμφωνα με την μελέτη τους, η προοδευτική φορολογία παράγει μεγαλύτερο διοικητικό κόστος καθώς και αντικίνητρα για επιπλέον παραγωγικότητα.

Παρόλα αυτά, η προοδευτική φορολογία παραδοσιακά θεωρείται δικαιότερη κοινωνικά από την οριζόντια καθώς τείνει να επιβαρύνει με μεγαλύτερο ποσοστό φόρου τα μεγαλύτερα εισοδήματα. Επιπλέον, στην πράξη ο ενιαίος, οριζόντιος φορολογικός συντελεστής κυρίως εφαρμόζεται από κράτη που αποτελούν φορολογικούς παραδείσους είτε από μεταβατικές οικονομίες.

β. Μεταφορά φορολογικών ζημιών

Στις ΗΠΑ οι αναγνωρισμένες φορολογικές ζημιές μπορούν να μεταφερθούν προς συμψηφισμό για τα 20 επόμενα έτη, αντιθέτως στην Ελλάδα μόνο για τα επόμενα 5 έτη (άρθρο 27, Ν. 4172/2013).

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το κίνητρο που παρέχεται στις εταιρείες είναι πολύ μεγαλύτερο στην πρώτη περίπτωση, καθώς ευνοείται η διενέργεια μεγάλων επενδύσεων με μεγάλα αρχικά κόστη αλλά με μακροχρόνια προοπτική.

γ. Ενοποιημένες εταιρικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Σε αντίθεση με τις ΗΠΑ αλλά και ανεπτυγμένες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ελλάδα δεν αναγνωρίζει φορολογικά δικαιώματα και υποχρεώσεις σε επίπεδο ομίλου εταιρειών (“Group CIT”).

Θεωρούμε ότι η συγκεκριμένη διαδικασία που ακολουθείται στις ΗΠΑ αποτελεί αναβαθμισμένη και πιο σύγχρονη προσέγγιση του θέματος από την ισχύουσα στην Ελλάδα. Δύο είναι κατά την γνώμη μας οι βασικοί παράγοντες που προσδίδουν ειδικό βάρος σε αυτήν:

- Το επενδυτικό κίνητρο στους ιδιοκτήτες ενός Ομίλου, οι οποίοι μπορεί να επιβαρυνθούν τον φόρο επί των συνολικών κερδών που τους αναλογούν (και όχι να τον προκαταβάλουν στην ουσία με όποιο χρηματοοικονομικό

κόστος αυτό συνεπάγεται, ούτε να επιβαρυνθούν με τον κίνδυνο διαγραφής φορολογικών ζημιών λόγω παρόδου της πενταετίας)

- Η αντιμετώπιση των φορολογούμενων με ίσα σταθμά, η οποία καλλιεργεί την φορολογική εμπιστοσύνη. Συγκεκριμένα, φαίνεται να υπάρχει ανισοροπία όταν ένας Όμιλος αντιμετωπίζεται ως ενιαία δομή για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων και ενδοομιλικών συναλλαγών αλλά όχι για σκοπούς υπολογισμού των φορολογητέων εταιρικών κερδών

δ. Ατομική καθοδήγηση από την φορολογική διοίκηση

Στην Ελλάδα γενικά δεν προβλέπεται η εξατομικευμένη καθοδήγηση φορολογούμενου προσώπου εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, καθώς ο ΚΦΔ (Ν. 4174/2013, άρθρο 9) ορίζει ότι τυχόν απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις για τις οποίες αυτό προβλέπεται στον ΚΦΔ.

Στην πράξη, η μόνη τέτοια προβλεπόμενη περίπτωση στον ΚΦΔ φαίνεται να είναι η διαδικασία προέγκρισης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικής τιμολόγησης (άρθρο 22, Ν. 4174/2013).

ε. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (CFC)

Ο J. Stewart (2007) κατέγραψε τους ουσιαστικούς εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές με τους οποίους επιβαρύνθηκαν κατά μέσο όρο οι θυγατρικές εταιριών των ΗΠΑ που δραστηριοποιούνταν σε άλλα κράτη:

	2006	2007	2008
Ολλανδία	4,4%	2,5%	4,1%
Λουξεμβούργο	1,0%	0,8%	0,4%
Ιρλανδία	5,3%	5,3%	4,2%
Βερμούδες	1,2%	0,5%	0,6%
Ελβετία	3,5%	3,4%	3,5%
Βρετανικοί Νήσοι της Καραϊβικής	1,6%	1,6%	1,0%
Γαλλία	36,0%	31,8%	26,8%
Γερμανία	28,7%	38,0%	21,6%
Μεγάλη Βρετανία	30,3%	54,3%	Δ/Υ
Μ.Ο. παγκοσμίως	17,1%	16,3%	16,5%

Ενώ στην Ελλάδα δεν έχει γίνει γνωστό αν μέχρι στιγμής έχουν εφαρμοστεί σε κάποια περίπτωση οι διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, στις ΗΠΑ η IRS έχει δημοσιεύσει οδηγίες αναφορικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες αναγνώρισης των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και τον προσδιορισμό του προς φορολόγηση στις ΗΠΑ εταιρικού εισοδήματος, προς διευκόλυνση τόσο του φορολογικού ελέγχου όσο και των φορολογούμενων (οι οποίοι είναι έτσι εις θέση να γνωρίζουν εκ των προτέρων με ποια κριτήρια θα ελεγχθούν, πράγμα πολύ

σημαντικό για την καλλιέργεια της συστηματικότητας καθώς και της εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή).

Οι βασικές διαδικασίες ελέγχου που μπορούν να διενεργηθούν προκειμένου να αποφασιστεί το εάν θα χαρακτηριστεί ως ελεγχόμενη μία αλλοδαπή εταιρεία, που αναφέρονται στην σχετική εγκύκλιο (“Internal Revenue Manual-4.61.7 Controlled Foreign Corporations”), έχουν ως εξής:

ε1) Προκαταρκτικές Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Επισκόπηση ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του εταίρου της ελεγχόμενης αλλοδαπής (φορολογικού κατοίκου ΗΠΑ) για την εξακρίβωση των κονδυλίων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που σχετίζονται με άλλα κράτη,
- Επισκόπηση των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της αλλοδαπής εταιρείες, πιστοποιημένων για την γνησιότητά τους, μετά τον τυχόν έλεγχο από ορκωτούς λογιστές και επίσημα μεταφρασμένες,
- Απόκτηση έγγραφης διαβεβαίωσης από τον εταίρο της ελεγχόμενης αλλοδαπής σχετικά με το είδος της επιχειρηματικής δραστηριότητας των αλλοδαπών εταιρειών του ομίλου,
- Επισκόπηση των λογιστικών και φορολογικών βιβλίων και των δηλώσεων εταιρικού φόρου εισοδήματος, τόσο του εταίρου της ελεγχόμενης αλλοδαπής όσο και των συνδεδεμένων αλλοδαπών εταιρειών,
- Ανάλυση του σχεδιαγράμματος («δέντρου») των εταιρειών του ομίλου,
- Επισκόπηση των εταιρικών εσωτερικών οδηγιών, εγχειριδίων, επικοινωνιών και άλλων εγγράφων που αφορούν την παράθεση στοιχείων σε σχέση με φορολογικά θέματα/γεγονότα της αλλοδαπής.

ε2) Ουσιαστικές Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Έκφραση γνώμης σχετικά με το εάν από την συσχέτιση (προφανώς μέσω αναλυτικών διαδικασιών) των παραπάνω αρχείων προκύπτει η ύπαρξη ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας,
- Εξέταση των χαρτοφυλακίων των ιδιοκτητών για την ύπαρξη δηλωμένων συμμετοχών σε αλλοδαπές εταιρείες,
- Καθορισμός της πραγματικής άμεσης ή έμμεσης ιδιοκτησίας ή άσκησης ελέγχου σε αλλοδαπές εταιρείες από τους ιδιοκτήτες της ημεδαπής,
- Καθορισμός του πραγματικού προσώπου που ασκεί την διοίκηση, σε περίπτωση ελέγχου αλλοδαπής στην οποία οι ιδιοκτήτες της ημεδαπής

παρουσιάζονται ως μειοψηφία (για τον σκοπό αυτό απαιτείται έλεγχος του βιβλίου επενδύσεων/συμμετοχών της ημεδαπής),

- Επισκόπηση των βιβλίων της ημεδαπής με επικέντρωση σε άλλες ομάδες λογαριασμών, από την στιγμή που θεωρηθεί ότι υποκρύπτεται συμμετοχή που δεν έχει καταχωρηθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς των λογιστικών βιβλίων. Ενδείξεις ότι μπορεί να υποκρύπτεται συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρεία αποτελούν εισοδήματα από αλλοδαπές πηγές, αμοιβές δικηγόρων στο εξωτερικό, έξοδα ταξιδιών εξωτερικού, καταβολή φόρου στην αλλοδαπή καθώς και κάθε άλλη συναλλαγή ή γεγονός που καταδεικνύει ύπαρξη δραστηριότητας στην αλλοδαπή.

Παρότι μακροσκελής, η παράθεση για τις παραπάνω διαδικασίες επιλέχθηκε να παρατεθούν σχεδόν στο σύνολό τους καθώς θεωρούμε ότι συνεισφέρουν με συγκεκριμένο τρόπο στην οικοδόμηση μιας ευρύτερης, σύγχρονης αντίληψης φορολογικού ελέγχου (συσχέτιση οικονομικών και μη οικονομικών αρχείων, προς εξακρίβωση της ύπαρξης ή μη αξιόπιστης ελεγκτικής αλυσίδας τεκμηρίων).

2. ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

α. Φορολογικοί συντελεστές ανά κατηγορία εισοδήματος

Στις ΗΠΑ τα ετήσια εισοδήματα ενός φυσικού προσώπου αθροίζονται και φορολογούνται στην βάση γενικής κλίμακας (δεν υπάρχει διαχωρισμός σε πηγές εισοδήματος όπως συμβαίνει στην Ελλάδα).

Σύντομα θα πρέπει να αναφερθεί και η ανακολουθία που εμφανίζεται στην φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, όπως αποκρυσταλλώνεται από την εφαρμογή σαφέστατα διαφορετικών συντελεστών στο ίδιο ποσό εισοδήματος ανάλογα με την πηγή αυτού. Η συγκεκριμένη πρακτική δεν φαίνεται να συμβαδίζει με την αρχή της συσχέτισης της φοροδοτικής ικανότητας του υποκειμένου με τον φόρο που τελικά βεβαιώνεται, ενώ έχει επισημανθεί ως πιθανά αντικανονική στην σχετική με τον νέο ΚΦΕ Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (15.07.2013).

β. Περιουσιολόγιο αλλοδαπής

Το περιουσιολόγιο αλλοδαπής όπως εφαρμόζεται στις ΗΠΑ θα μπορούσε να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο, κατά την ταπεινή μας γνώμη, στην ομολογημένη προσπάθεια της ελληνικής φορολογικής διοίκησης και εν γένει οργανωμένης πολιτείας για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Η επισήμανση αυτή γίνεται στην βάση του ότι ενδεχόμενη μελλοντική υποχρέωση προετοιμασίας και υποβολής πλήρους περιουσιολογίου (με συμπερίληψη των παγκόσμιων περιουσιακών στοιχείων του φυσικού προσώπου) θα φορτώσει τον ελεγκτικό μηχανισμό με μεγάλο όγκο πληροφοριών (με ότι κινδύνους αυτό συνεπάγεται για το ελεγκτικό έργο) την στιγμή που η φορολογική διοίκηση έχει πρόσβαση σε πραγματικό χρόνο στις βασικές πληροφορίες που αφορούν τα εντός Ελλάδας περιουσιακά στοιχεία των Ελλήνων φορολογούμενων (ακίνητα μέσω δήλωσης Ε9 και γραφείων κτηματογράφησης, καταθέσεις μέσω τραπεζικών αναφορών, επενδυτικά προϊόντα μέσω αναφορών από τις αντίστοιχες εταιρείες).

X. ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

Από την ανάλυσή μας προκύπτουν μια σειρά από συμπεράσματα, τα οποία θα μπορούσαν συνοπτικά να εκτεθούν ως εξής:

1. Η Ελλάδα εφαρμόζει πολύ υψηλότερο ουσιαστικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος τόσο για τα νομικά πρόσωπα (με εξαίρεση μόνο τις ΗΠΑ) όσο και για τα φυσικά πρόσωπα (για όλες τις άλλες τρεις εξεταζόμενες περιπτώσεις).
2. Ο σχετικός ουσιαστικός φορολογικός συντελεστής ενός κράτους αποτελεί έναν από τους βασικούς (αν και όχι τον μοναδικό παράγοντα) που λαμβάνεται υπόψη τόσο από φυσικά όσο και από νομικά πρόσωπα και για την επένδυση κεφαλαίων και για την απόκτηση της φορολογικής κατοικίας προσώπων στο κράτος αυτό.
3. Στην βάση του προηγούμενου συμπεράσματος, φαίνεται από την ανάλυσή μας ότι ακόμη και μέσα στα πλαίσια του ΟΟΣΑ και της ΕΕ ενδέχεται να υπάρχουν κράτη τα οποία επιδίδονται σε φορολογικό ανταγωνισμό με τα γειτονικά κυρίως κράτη αυτού.
4. Τέλος, φαίνεται ότι η Ελλάδα μπορεί να διερευνήσει την ενσωμάτωση στο φορολογικό της σύστημα συγκεκριμένων πρακτικών που εφαρμόζονται από τα άλλα κράτη που εξετάζονται, στην κατεύθυνση της βελτίωσης του φορολογικού ελέγχου, της ενίσχυσης της φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και της ευρύτερης αίσθησης φορολογικής δικαιοσύνης στην κοινωνία (απαραίτητος παράγοντας για την υγιή οικονομική ανάπτυξη). Σε αυτή την κατεύθυνση, θεωρούμε ότι η Ελλάδα θα πρέπει να αντιμετωπίζει με ιδιαίτερο σκεπτικισμό αγοραίες απόψεις του ύφους «να γίνουμε φορολογικά Ιρλανδία», αφού μια τέτοια αντίληψη φαίνεται να ξεχνάει να λάβει υπόψη της τις ισχυρές ενδείξεις ύπαρξης τεχνητών διευθετήσεων και αθέμιτων ενισχύσεων (όπως αναδείχθηκαν και πρόσφατα από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην υπόθεση Ιρλανδίας-Apple Inc.).

XI. ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ

Αντιλαμβανόμαστε ότι η ανάλυσή μας κινείται σε βασικό επίπεδο. Ένας λόγος για αυτό φαίνεται να είναι το πλήθος των πηγών και των περιπτώσεων που θα μπορούσαν δυνητικά να διερευνηθούν.

Θέματα που θα μπορούσαν να αναπτυχθούν περαιτέρω στο πλαίσιο της ακαδημαϊκής έρευνας και για τα οποία προφανώς δεν υπήρχε επαρκής χώρος εδώ είναι:

1. Συσχέτιση των βασικών μακροοικονομικών δεδομένων των κρατών που αποτέλεσαν τις περιπτώσεις της ανάλυσης, εξαγωγή δεικτών και σύγκριση αυτών με τους αντίστοιχους της Ελλάδας. Ειδικά για τις περιπτώσεις της Ιρλανδίας και την Κύπρου η σύγκριση αυτή αναμένεται να έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς πρόκειται για χώρες με πολλά κοινά χαρακτηριστικά, σε όλους σχεδόν τους τομείς της κοινωνικής ζωής.
2. Αυτή η προσέγγιση θα μπορούσε δυνητικά να αξιοποιηθεί από ερευνητές των κλάδων της μακροοικονομικής, της οικονομικής πολιτικής και της πολιτικής οικονομίας (πέραν αυτών της φορολογίας και της ευρύτερης δημόσιας διοίκησης).
3. Με δηλωμένη την πρόθεση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης να πατάξει την πανθομολογούμενη υψηλή φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή στην χώρα, χρήσιμη θεωρούμε θα ήταν η ανάδειξη και η ανάλυση ελεγκτικών διαδικασιών. Μια εισαγωγή πραγματοποιήσαμε εμείς παραθέτοντας τις προτεινόμενες ελεγκτικές διαδικασίες της IRS (ΗΠΑ) για την ακύρωση των τεχνητών διευθετήσεων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (CFC), καθώς και στην αναφορά μας στο Περιουσιολόγιο Αλλοδαπής (ΗΠΑ). Ειδικά για το θέμα των Ενδοομιλικών Συναλλαγών καθώς και των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου η μελέτη θα μπορούσε να αναδείξει θεωρητικά και πρακτικά ζητήματα βελτιωμένων εφαρμογών.
4. Τέλος, εξυπακούεται ότι για κάθε μία από τις περιπτώσεις των κρατών που εξετάστηκαν υπάρχει αρκετή βιβλιογραφία και υλικό από τις φορολογικές διοικήσεις και πανεπιστημιακά ιδρύματα ώστε να μπορούν να εξεταστούν ξεχωριστά σε μεγαλύτερο βάθος. Το ίδιο συμβαίνει και με τα Νομικά και τα Φυσικά Πρόσωπα, τα οποία θα μπορούσαν να εξεταστούν ξεχωριστά με ανάλυση περισσότερων περιπτώσεων (ειδικές διατάξεις κλπ.).

XII. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΝΤΥΠΗ

α. Αγγλόφωνη

Angharad Miller and Lynne Oats, “Principles of International Taxation”, *Bloomsbury Professional*, 2014

Casey B. Mulligan, “A Review of the Second Edition of the Flat Tax by Robert E. Hall and Alvin Rabushka”, *Money Review*, 1996

Michael P. Devereux, Ben Lockwood and Michela Redoano, “Do countries compete over corporate tax rates”, *Centre for Economic Policy Research, Discussion Paper No. 3400*, 2002

Dhammika Dharmapala and James R. Hines Jr, “Which Countries Become Tax Havens”, *University of Connecticut, University of Michigan and NBER*, May 2009

EY, “Worldwide Corporate Tax Guide 2017”, 2017

EY, “Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2017-18”, 2017

Gordon A. Richard, “Tax havens and their use by United States taxpayers: an overview: a report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)”, 1981

Grossman Yanak & Ford LLP, “Understanding the US International Tax System”, *Attorney CLE Series*, 2016

Jim Stewart, “Corporation Tax: How Important is the 12.5% Corporate Tax Rate in Ireland”, *TASC*, 2013

John Christensen, Pete Coleman and Sony Kapoor, “Tax Avoidance, Tax Competition and Globalisation: making tax justice a focus for global activism”, *Global Tax Workshop, Finland, 18-20 November 2004*

Julia R. Blue, “The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union”, *DUKE JOURNAL OF COMPARATIVE & INTERNATIONAL LAW*, Vol 10:443, 2000

Koromilas George and Tsousis Haralabos, “The implications of international taxation and differences in countries’ tax systems in setting tax planning on an ethical basis” (*EBEN* 2018)

Lynne Oats and Bill Telford, “Accounting Principles for Tax Purposes”, *Bloomsbury Professional*, 2014

OECD, “Base erosion and profit shifting”, 2015

OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital 2014”, 2015

OECD, “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”, 2017

Revenue Commissioners (Republic of Ireland), “Guidance notes on GAAR: the General Anti-avoidance Rule & protective notifications”, 2016

Robert E. Hall and Alvin Rabushka, “The Flat Tax”, *Hoover Institution, Stanford University*, 1995

Sheila Killian and Martin Mullins, “Taxing Thoughts: Ireland, Tax Competition and the Cost of Intellectual Capital”, *University of Limerick, Accountancy Business and the Public Interest, Vol. 7*, 2008

Scott H. Novak, “What to do when a client has an undisclosed foreign account”, *Journal of Accountancy*, 2013

β. Ελληνική

Γιώργος Α. Κορομηλάς, «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014), Εργασίες προσδιορισμού ετήσιων αποτελεσμάτων», *Tax advisors*, 2016

Γιώργος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικό Ποινολόγιο – Διαδικασίες προσφυγής», *Tax advisors*, 2016

Συλλογή Φορολογικής Νομοθεσίας, «Κωδικοποίηση έως και τους Ν. 4389/2016 και Ν. 4393/2016», *Prosvasis*

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

Γιώργος Α. Κορομηλάς, «Η «γοητεία» της ίδρυσης μιας εταιρείας στη Βουλγαρία», *www.imerisia.gr*

Γιώργος Α. Κορομηλάς, «Από το φορολογικό «παράδεισο» στην κόλαση του ελέγχου», *www.imerisia.gr*

Κυπριακή Δημοκρατία, «Νόμος Περί Φορολογίας του Εισοδήματος», 118 (I)/2002 (διάφοροι ηλεκτρονικοί σύνδεσμοι)

Κυπριακή Δημοκρατία, «Νόμος Προνοών περί της Εισπράξεως Φόρων», 1962 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει (διάφοροι ηλεκτρονικοί σύνδεσμοι)

Κυπριακή Δημοκρατία, «Ο περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος», 117 (I) /2002 (διάφοροι ηλεκτρονικοί σύνδεσμοι)

Κυπριακή Δημοκρατία, «Περί Εταιρειών Νόμος», 476 (I)/2001 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει (διάφοροι ηλεκτρονικοί σύνδεσμοι)

Comptroller and Auditor General (Republic of Ireland), “Annual Report 20 Corporation Tax Receipts”, www.audgen.gov.ie, 2017

Deloitte, “International Tax Guides”, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>

EUROPEAN UNION, COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU, “On administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC”, 2011, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content>

Matheson Law Firm (Article by Joe Duffy and Gerry Thornton), “Ireland expands patent royalties exemption from withholding tax”, www.lexology.com

Internal Revenue Service (USA), www.irs.gov

PwC, “International Tax Summaries”, www.taxsummaries.pwc.com

Republic of Ireland, “Taxes Consolidation Act, 1997 (as amended up to and including Finance Act 2016)”, www.charteredaccountants.ie

State of California (USA), www.boe.ca.gov/lawguides/business

Tax Foundation (USA), www.taxfoundation.org