



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

**Η εφαρμογή μιας κοινής φορολογικής βάσης των εταιρειών στην
Ευρωπαϊκή Ένωση**

Διπλωματική Εργασία

της

ANNAΣ Γ. ΑΡΓΥΡΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

Αφιερώνεται στην
οικογένειά μου

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία ασχολείται με την εφαρμογή μιας κοινής φορολογικής βάσης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση που έχει ως στόχο την βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της καταπολέμησης πρακτικών φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο και την διευκόλυνση της επέκτασης των επιχειρήσεων σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται εκτενής ανάλυση των εννοιών κοινή βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΒΦΕ) και κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) που εισήγαγε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και οι οποίες στοχεύουν στην αντιμετώπιση ανεπαρκειών της εσωτερικής αγοράς οι οποίες προκύπτουν από την αλληλεπίδραση μεταξύ ανόμοιων εθνικών φορολογικών κανόνων που έχουν αντίκτυπο στην εσωτερική αγορά και αποθαρρύνουν τη διασυνοριακή δραστηριότητα. Επιπλέον, γίνεται εκτενής αναφορά στη φορολογία εννοιολογικά αλλά και δομικά και δίνεται ιδιαίτερη μνεία στην αναλυτική περιγραφή του φορολογικού σχεδιασμού σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ακολουθήθηκε στοχευμένη μεθοδολογία για την αναφορά στους φόρους και φορολογικά καθεστώτα που εφαρμόζονται στις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Για να γίνει σύγκριση των διαφόρων φορολογικών μοντέλων μεταξύ των χωρών λήφθηκαν δεδομένα από πλήθος βιβλιογραφικών ερευνών και μελετών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	7
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	8
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα και σκοπός της εργασίας.....	9
1.3 Δομή της εργασίας.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	12
2.1 Εισαγωγή.....	12
2.2 Ιστορικό.....	13
2.3 Επιστημονικά άρθρα για την εφαρμογή της κοινής (ενοποιημένης) φορολογικής βάσης για τις εταιρείες στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ο ΦΟΡΟΣ.....	21
3.1 Αποσαφήνιση της έννοιας του όρου.....	21
3.2 Διακρίσεις φόρων.....	22
3.3 Σκοπός της φορολογίας.....	22
3.4 Διαμόρφωση φορολογικής βάσης.....	23
3.5 Οι βασικοί κανόνες φορολογίας.....	24
3.6 Κριτήρια αξιολόγησης φορολογικού συστήματος.....	25
3.7 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΕΕ.....	29
4.1 Εισαγωγή.....	29
4.2 Οι μέθοδοι φορολογικού σχεδιασμού.....	29
4.4 Φορολογικούς σχεδιασμούς των κρατών-μελών της ΕΕ.....	30
4.4.1 Αυστρία.....	30
4.4.2 Βέλγιο.....	31
4.4.3 Βουλγαρία.....	32
4.4.4 Γαλλία.....	32
4.4.5 Γερμανία.....	34
4.4.6 Δανία.....	35
4.4.7 Εσθονία.....	36
4.4.8 Ηνωμένο Βασίλειο.....	37
4.4.9 Ιρλανδία.....	39
4.4.10 Ισπανία.....	40
4.4.11 Ιταλία.....	41
4.4.12 Ολλανδία.....	42
4.4.13 Κροατία.....	44
4.4.14 Κύπρος.....	44

4.4.15 Λετονία	46
4.4.16 Λιθουανία.....	47
4.4.17 Λουξεμβούργο	48
4.4.18 Μάλτα	48
4.4.19 Ουγγαρία.....	50
4.4.20 Πολωνία	51
4.4.21 Πορτογαλία	52
4.4.22 Ρουμανία	53
4.4.23 Σλοβακία	54
4.4.24 Σλοβενία.....	55
4.4.25 Σουηδία	55
4.4.26 Τσεχία	55
4.4.27 Φιλανδία.....	56
4.5.1 Το σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα	57
4.5.2 Οι επιδόσεις της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα.....	58
4.5.3 Επιδράσεις του φορολογικού συστήματος στην οικονομία: Εμπειρική Διερεύνηση.....	59
4.5.4 Πρόσφατες Μεταρρυθμίσεις Στη Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων	60
4.5.5 Συσχέτιση φορολογικού συστήματος Ελλάδας με τις χώρες της ΕΕ	61
4.5.6. Διεθνής εμπειρία στην αναμόρφωση φορολογικών συστημάτων	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΚΟΙΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	64
5.1 Κοινή φορολογική πολιτική στην Ευρώπη	64
5.2 Κυριότερες αλλαγές σε σχέση με την πρόταση του 2011:	66
5.3 Συνοχή με άλλες πολιτικές της Ένωσης.....	66
5.4 Νομική Βάση, Επικουρικότητα και Αναλογικότητα.....	67
5.4.1 Νομική Βάση	67
5.4.2 Επικουρικότητα.....	67
5.4.3 Αναλογικότητα.....	69
5.5 Αναλυτική επεξήγηση των επιμέρους διατάξεων των 2 προτάσεων	70
5.5.1 Πρώτη φάση- κοινή βάση φορολογίας εταιρειών	70
5.5.2 Δεύτερη φάση- κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση εταιρειών	74
5.6 Συλλογή και χρήση εμπειρογνωσίας.....	77
5.6.1 Μελέτη CORTAX του Κοινού Κέντρου Ερευνών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....	77
5.6.2 Μελέτες του Κέντρου Ευρωπαϊκής Οικονομικής Έρευνας (ZEW)	78
5.6.3 Μελέτη της Ernst & Young (2010).....	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ.....	80
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ.....	84

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.6: Κριτήρια Αξιολόγησης φορολογικού συστήματος.....σελ. 25
Πίνακας 4.5.1 Κύρια Χαρακτηριστικά Φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων Ελλάδα.....σελ. 58

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 4.5.2 Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής σε Διάφορες Χώρες (% επί των κερδών), 2017, πηγή: World Bank Group, Doing Business database.....σελ. 59

Διάγραμμα 4.5.4 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, πηγή: IOBE - Φορολογική νομοθεσία.....σελ. 61
--

Διάγραμμα 4.5.5 Ανώτεροι Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων σε Επιλεγμένες Χώρες της ΕΕ, 1995-2016, πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, DG Taxation and Customs Union.....σελ. 62
--

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

BEPS = Διάβρωση βάσης και μετατόπιση κερδών

ΚΕΒΦΕ-CCCTB = Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Επιχειρήσεων

ΚΦΒΕ-CCCTB = Κοινή Φορολογική Βάση Επιχειρήσεων

ΟΟΣΑ-OECD = Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

CIT = Εταιρικός φόρος εισοδήματος

WHT = Παρακρατούμενος φόρος

ΑΕ = Ανώνυμη Εταιρεία

ΕΠΕ = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

ΡΕ = Μόνιμη εγκατάσταση

DTT = Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης

PIT = Προσωπικός φόρος εισοδήματος

ΕΒΙΤΔΑ = Κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων

ΚΦΕ = Κώδικας φορολογίας εισοδήματος

ΕΚ = Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η φορολογία συνιστά κεντρικό στοιχείο της εθνικής κυριαρχίας. Με τα φορολογικά έσοδα οι κυβερνήσεις εξασφαλίζουν τους αναγκαίους πόρους για την ύπαρξη και την αποτελεσματική λειτουργία τους. Αρμόδιες για την είσπραξη των φόρων και τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών είναι οι εθνικές κυβερνήσεις. Η ευρωπαϊκή εσωτερική αγορά, γνωστή και ως ενιαία αγορά, επιτρέπει στους πολίτες και τις επιχειρήσεις να κυκλοφορούν και να συναλλάσσονται ελεύθερα και στα 28 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, το γεγονός ότι συνυπάρχουν διαφορετικά φορολογικά συστήματα εξακολουθεί να δημιουργεί δυσκολίες στους πολίτες και τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο. Η φορολογία εταιρειών είναι ένας τομέας στον οποίο τα κράτη μέλη της ΕΕ θεσπίζουν τα ίδια τους φορολογικούς κανόνες τους. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τον συνεχή κίνδυνο να υποστούν διπλή φορολογία, όπου ένας φορολογούμενος υπόκειται σε φόρο δύο φορές στην ίδια φορολογητέα βάση. Το γεγονός ότι πολλές χώρες ανέπτυξαν ένα περισσότερο ή λιγότερο εκτεταμένο δίκτυο συμβάσεων για τη διπλή φορολογία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι δεν θα υπάρξει πολλαπλή φορολογία, δεδομένου ότι οι συμβάσεις περί διπλής φορολογίας είναι ανοικτές για αντιπαραθέσεις μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων, οι νομικές νοοτροπίες συχνά έρχονται σε διαφορετικά συμπεράσματα. Η αβεβαιότητα που προκαλείται από αυτή την κατάσταση επηρεάζει σταθερά τη λήψη αποφάσεων για τις επιχειρήσεις, προωθώντας μια αμυντική στάση από τις πολυεθνικές, οι οποίες θα είναι λιγότερο διατεθειμένες να συμμετάσχουν σε οριζόντια μοντέλα συμμόρφωσης.

Η εγκαθίδρυση της ευρωπαϊκής εσωτερικής αγοράς (από το 1957) επέτρεψε στις εθνικές οικονομίες να επιτύχουν βαθύτερο επίπεδο κινητικότητας και ολοκλήρωσης, μείωσε τις πιθανότητες για εθνικές κυβερνήσεις να εφαρμόσουν μέτρα που συνεπάγονται οικονομικές διακρίσεις και παρόμοιες προστατευτικές συμπεριφορές μέσω των αρχών της αμοιβαιότητας και των εκτεταμένων διαβουλεύσεων. Επιπλέον, έχουν ληφθεί αποφασιστικά μέτρα για την εναρμόνιση της νομοθεσίας προκειμένου να δημιουργηθεί μια σταθερή πλατφόρμα κοινών κανόνων που θα εφαρμόζεται σε ολόκληρη την Ένωση μειώνοντας έτσι το κόστος συμμόρφωσης, συμβάλλοντας ταυτόχρονα στην ασφάλεια δικαίου. Η μείωση αυτή έφθασε σε

ένα βαθύτερο επίπεδο στον τομέα της έμμεσης φορολογίας. Η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίζει τον τομέα ως κύρια αρμοδιότητα της Ένωσης, γεγονός που επέτρεψε την θέσπιση μιας ευρωπαϊκής οδηγίας ως υποχρεωτικού πλαισίου αναφοράς για την εθνική νομοθεσία. Όσον αφορά την άμεση φορολογία, η διαδικασία πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί, κυρίως λόγω της αντίστασης που εκφράζουν τα κράτη μέλη να παραιτηθούν από την κυριαρχία τους σε έναν τόσο λεπτό τομέα, όπου πιθανότατα θα είχαν την ελευθερία να θεσπίσουν πολιτικές που θα τους κάνουν ελκυστικό, ανεξάρτητα από το κόστος που θα συνεχιστεί σε έναν αγώνα προς τα κάτω στο όνομα του φορολογικού ανταγωνισμού.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, υπεύθυνη με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για νομοθετικές πρωτοβουλίες, συνέταξε διάφορα σχέδια δράσης σχετικά με το μέλλον της οικονομικής και πολιτικής ολοκλήρωσης της Ένωσης για να υποβληθεί στην προσοχή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλε πρόταση οδηγίας για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (εφεξής ΚΕΒΦΕ), η οποία θα επέτρεπε στις εταιρείες να αντιμετωπίζουν την Ένωση ως ενιαία αγορά για σκοπούς εταιρικής φορολογίας διευκολύνοντας, ως εκ τούτου, τη διασυνοριακή δραστηριότητά τους και την προαγωγή των συναλλαγών και των επενδύσεων.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα και σκοπός της εργασίας

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να μελετηθεί η πρόταση που έχει καταθέσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και εισάγει τις έννοιες της κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών (ΚΦΒΕ) και της κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας εταιρειών (ΚΕΦΒΕ) σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), ώστε θα δοθεί η δυνατότητα στις εταιρείες που δραστηριοποιούνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) να υπολογίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους με βάση ένα ενιαίο σύνολο κανόνων και να διευκολύνει σημαντικά όσες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη.

Στα πλαίσια του παραπάνω σκοπού, γίνεται προσπάθεια να απαντηθούν διάφορα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν κατά τον σχεδιασμό της εργασίας. Πιο συγκεκριμένα, τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν ήταν τα εξής:

- Ποια είναι η κοινή (ενοποιημένη) φορολογική βάση των εταιρειών και ποιοί είναι οι στόχοι;

- Υπάρχει ανάγκη για εννιαία φορολογική βάση στις εταιρείες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης;
- Είναι η Κοινή φορολογική βάση των εταιρειών (ΚΦΒΕ) ένα τέλειο σύστημα;

Συγκεκριμένα, καταγράφονται αναλυτικά τα ισχύοντα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να γίνει μια συγκριτική επισκόπηση του φορολογικού σχεδιασμού που υπάρχει στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δίνεται ιδιαίτερη μνεία στην ανάλυση του συστήματος φορολογίας των νομικών προσώπων στην Ελλάδα και συσχετίζεται με τα φορολογικά συστήματα των υπόλοιπων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να διαπιστωθεί πόσο έντονος είναι ο φορολογικός ανταγωνισμός στην υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος, παρουσιάζονται οι επιπτώσεις της πρότασης για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, από διάφορες μελέτες που έχουν γίνει σχετικά με την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ, οι οποίες απαντούν και σε ρωτήματα που σχετίζονται με τις πιθανές επιπτώσεις της ΚΕΒΦΕ στις εισπράξεις φόρων των κρατών μελών πριν από την εξέταση των επιπτώσεων συμπεριφοράς και των συνακόλουθων μεταβολών της οικονομικής δραστηριότητας.

1.3 Δομή της εργασίας

Η εργασία αποτελείται στο σύνολο της από τρία κύρια κεφάλαια. Αναλυτικότερα, στη πρώτη ενότητα με τίτλο "Ο φόρος" γίνεται αποσαφήνιση της έννοιας του φόρου, ακολουθεί η διάκριση αυτού καθώς και παρατίθενται οι βασικοί κανόνες φορολογίας καθώς και ο σκοπός αυτής.

Ακολούθως, στην δεύτερη ενότητα με τίτλο "Φορολογικός σχεδιασμός στην ΕΕ" μετά την αποσαφήνιση της γενικής έννοιας του φόρου, οδηγούμαστε στη ανάλυση της αναγκαιότητας του φορολογικού σχεδιασμού και των μεθόδων του. Παράλληλα, παρουσιάζεται το ισχύον φορολογικό σύστημα όλων των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και γίνεται συσχέτιση του συστήματος φορολογίας νομικών προσώπων που ισχύει σήμερα στην Ελλάδα με τα συστήματα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Τέλος, στην τελευταία ενότητα με τίτλο "Κοινή φορολογική βάση των εταιρειών" εισάγονται οι έννοιες κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (εφεξής ΚΕΒΦΕ) και κοινή βάση φορολογίας εταιρειών (εφεξής ΚΒΦΕ). Πιο συγκεκριμένα, γίνεται αναλυτική επεξήγηση των επιμέρους διατάξεων των δυο προτάσεων που εισήγαγε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή

και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από τις μελέτες που έχουν γίνει σχετικά με την εφαρμογή αυτών των νέα προτάσεων στην Ευρώπη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο, γίνεται προσπάθεια να καταγραφούν οι νεότερες και σημαντικότερες έρευνες και επιστημονικά άρθρα που έχουν δημοσιευτεί σε επιστημονικά άρθρα στην διεθνή ακαδημαϊκή κοινότητα. Περιλαμβάνονται μελέτες τόσο για την πρόσφατη πρόταση για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (CCCTB) σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), όσο και για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών (CCTB), θέματα που αποτελούν στοιχείο μελέτης της παρούσας εργασίας σε επόμενο κεφάλαιο.

Είναι σαφές στη διεθνή κοινότητα ότι οι ισχύοντες κανόνες φορολογίας εταιρειών δεν είναι πλέον συμβατοί με το σύγχρονο πλαίσιο. Σε γενικές γραμμές, τα εισοδήματα των εταιρειών φορολογούνται σε εθνικό επίπεδο, όμως το οικονομικό περιβάλλον έχει καταστεί περισσότερο παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιακό. Τα επιχειρηματικά μοντέλα και οι εταιρικές δομές είναι πιο περίπλοκα, πράγμα που διευκολύνει τη μετατόπιση των κερδών. Επιπλέον, οι αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών συστημάτων φορολογίας εταιρειών έχουν επιτρέψει να ανθίσει κατά την τελευταία δεκαετία ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός. Έτσι, όταν καταρτίζονται εθνικοί κανόνες χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η διασυνοριακή διάσταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, είναι πιθανό να προκύπτουν αναντιστοιχίες στην αλληλεπίδραση μεταξύ ανόμοιων εθνικών καθεστώτων φορολογίας εταιρειών. Οι εν λόγω αναντιστοιχίες εγκυμονούν τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης καθώς και τον κίνδυνο διπλής μη φορολόγησης, διαστρεβλώνοντας ως εκ τούτου τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Υπό τις περιστάσεις αυτές, τα κράτη μέλη δυσκολεύονται ολοένα και περισσότερο να καταπολεμήσουν αποτελεσματικά, με μονομερείς ενέργειες, τις πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού ώστε να προστατεύσουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις τους από τη διάβρωση και να αντιμετωπίσουν τη μετατόπιση των κερδών.

Δεδομένου ότι προτεραιότητα της Ευρώπης επί του παρόντος είναι η προαγωγή της βιώσιμης ανάπτυξης και των επενδύσεων στους κόλπους μιας δίκαιης και καλύτερα οργανωμένης αγοράς, καθίσταται αναγκαία η θέσπιση νέου πλαισίου για τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των εταιρικών κερδών. Το σχέδιο οδηγίας της ΕΕ για τους φορολογικούς διαμεσολαβητές αποσκοπεί στην αποτροπή επιθετικού φορολογικού

σχεδιασμού, επιτρέποντας τον αυξημένο έλεγχο των δραστηριοτήτων των φορολογικών διαμεσολαβητών. Στις 13 Μαρτίου 2018, το Συμβούλιο κατέληξε σε συμφωνία σχετικά με πρόταση με στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας προκειμένου να αντιμετωπιστεί ο επιθετικός διασυννοριακός φορολογικός σχεδιασμός. Το σχέδιο οδηγίας της ΕΕ είναι το τελευταίο από μια σειρά μέτρων που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και της αποφυγής των κανόνων διαφάνειας.

2.2 Ιστορικό

Η διαδικασία εναρμόνισης, η οποία συνίσταται στην προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών που έχουν θεσπιστεί για τη δημιουργία και τη διατήρηση της ευρωπαϊκής εσωτερικής αγοράς¹, αποτελεί προτεραιότητα από τις πρώτες ημέρες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Οι σαφείς αποδείξεις δίδονται από τη Συνθήκη ΕΚ στο άρθρο 99, το οποίο έδωσε εντολή στην Επιτροπή των ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και της έμμεσης φορολογίας εν γένει, που οδήγησε στην έγκριση σειράς οδηγιών που ξεκίνησαν από την επονομαζόμενη "την πρώτη οδηγία ΦΠΑ"² που οδήγησαν στην καθιέρωση του κοινού συστήματος ΦΠΑ³. Ακολουθήθηκε η ίδια διαδικασία όσον αφορά τα τελωνειακά τέλη τα οποία είχαν εξεταστεί διεξοδικά από τον τελωνειακό κώδικα⁴. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι ευρωπαϊκοί θεσμοί θεωρούν τους έμμεσους φόρους ως μία από τις πιο άμεσες και ευέλικτες απειλές για το ενδοκοινοτικό εμπόριο⁵, η οποία οδήγησε σε αποφασιστική δράση που έφτασε στα επιθυμητά αποτελέσματα, παρόλο που απαιτούσε αποκατάσταση. Ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν έλαβε την ίδια αναγνώριση ως επικείμενη απειλή για την κοινή αγορά, καθώς δεν αναφέρεται άμεσα στις ιδρυτικές συνθήκες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Η έκθεση Neumark, το 1962, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι διαρθρωτικές διαφορές όσον αφορά τους εθνικούς φορολογικούς νόμους αποτελούσαν σοβαρό εμπόδιο στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και πρότειναν να αντιμετωπιστεί το ζήτημα του καθορισμού μιας κοινής φορολογικής βάσης και του καθορισμού κοινών κανόνων για τα διοικητικά ζητήματα. Είναι ενδιαφέρον να σημειωθεί ότι η πρόταση του Neumark θεωρήθηκε υπερβολική ακόμη και από την Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, δεδομένου ότι θα απαιτούσε «πολύ ευρεία εναρμόνιση των

¹ Easson, Taxation in the European Community, Athlone Press, 1993

² Council Directive 67/227/EEC

³ Council Directive 2006/112/EC

⁴ Regulation 2913/92/EEC

⁵ Terra, Wattel, European Tax Law, Kluwer, 2012, p. 46

εθνικών νομοθεσιών και έναν πολύ ανεπτυγμένο βαθμό συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών".⁶

Μια άλλη μελέτη δημοσιεύθηκε το 1970, η έκθεση Van den Tempel, η οποία επικεντρώθηκε στις διασυνοριακές πληρωμές μερισμάτων. η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε ένα αποφασιστικό σχέδιο που θα επέτρεπε να έχουν ως αποτέλεσμα την απαλλαγή από τη φορολόγηση των διασυνοριακών μερισμάτων και τον ενιαίο φορολογικό συντελεστή. Η πρόταση ήταν σίγουρα φιλόδοξη και σύμφωνη με την εφαρμογή ισότιμων όρων ανταγωνισμού στις Κοινότητες, αλλά δεν κατάφερε να συγκεντρώσει την απαραίτητη υποστήριξη από τα κράτη μέλη .

Η έκθεση Rüdiger του 1992 σηματοδότησε μια μεταβολή του ρυθμού στο ευρωπαϊκό σενάριο: αντί να αναζητήσει σημαντική αναδιάρθρωση των εθνικών εταιρικών συστημάτων μέσω εκτεταμένης εναρμόνισης, η ΕΕ πρότεινε ενιαίες ενέργειες προκειμένου να θεσπιστούν και να εφαρμοστούν ελάχιστα πρότυπα όσον αφορά τη φορολογική βάση , τηρώντας έτσι τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας⁷. Η προτεινόμενη πορεία ήταν διττή: θετική ενσωμάτωση μέσω οδηγιών που στοχεύουν σε συγκεκριμένα ζητήματα, ενώ το Δικαστήριο θα επέβαλε αρνητική ενσωμάτωση διασφαλίζοντας ότι οι εθνικοί νόμοι θα ερμηνεύονταν κατά τρόπον ώστε να μην συνεπάγονται απαγορευμένες πρακτικές διακρίσεων ή περιοριστικές πρακτικές⁸. Πολλές από τις προτάσεις της Επιτροπής Rüdiger δεν ακολουθήθηκαν πλήρως, αλλά σχεδιάστηκε και τέθηκε σε εφαρμογή νομοθεσία όπως η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες, η οδηγία για τις συγχωνεύσεις και η σύμβαση διαιτησίας.

Το 1997, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο άλλαξε τη στάση του όσον αφορά τη σημασία της άμεσης φορολογίας για τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς⁹, η νέα αυτή προσέγγιση εγκρίθηκε κατά τη διάρκεια του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας το 2000, όπου αποφασίστηκε ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση θα πρέπει να καταστεί "η πλέον ανταγωνιστική και δυναμική οικονομία της γνώσης στον κόσμο ικανή για βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη με όλο και καλύτερα θέσεις εργασίας και μεγαλύτερη κοινωνική συνοχή "¹⁰. Μια τέτοια φιλόδοξη

⁶ The EEC reports on tax harmonisation, IBFD, 1963 p.84

⁷ European Commission website:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm.

⁸ Guidelines on Company taxation SEC(90)601.

⁹ Commission Communication COM(97) 495

¹⁰ Commission Communication COM(2001) 582

δήλωση σήμανε ξεκάθαρα την έναρξη μιας εποχής ανανεωμένης προσπάθειας των ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων προς μια βαθύτερη ολοκλήρωση της οικονομικής και κοινωνικής ολοκλήρωσης.

Η Επιτροπή διεξήγαγε μια εκτεταμένη ανάλυση των συστημάτων φορολογίας εταιρειών των κρατών μελών, με στόχο την εξατομίκευση των εμποδίων που επιβραδύνουν την ανάπτυξη της εσωτερικής αγοράς, δημοσιεύοντας τα αποτελέσματα το 2001. Τα σημαντικότερα πορίσματα της εργασίας αυτής, εκτός από την προφανή αναποτελεσματικότητα των 15 (που είναι ακόμη λιγότερα από τα σημερινά 28) διαφορετικά συστήματα που εφαρμόζονται σε μια δήθεν ενιαία αγορά, ήταν ότι οι οδηγίες που εκδόθηκαν τη δεκαετία του 1990 βρίσκουν περιορισμένη εφαρμογή, δεδομένου ότι ορισμένα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη χρησιμοποίησαν την ευελιξία που παρέχεται από την εφαρμογή των οδηγιών για να κρατήσουν τις εγχώριες επενδύσεις ελκυστικότερες από τις ξένες.

Ένα άλλο ζήτημα που επισημάνθηκε στην έκθεση της Επιτροπής του 2001 ήταν ότι η απουσία μηχανισμού που να χορηγεί τουλάχιστον μερική απαλλαγή για διασυνοριακές ζημιές παρεμπόδισε την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης που παρέχει το άρθρο 54 της ΣΛΕΕ, σε χειρότερη θέση σε σύγκριση με τις καθαρά εθνικές επιχειρήσεις που έχουν πρόσβαση σε φορολογική ενότητα, μεταφορά ζημιών ή καθεστώτα ενοποίησης¹¹.

Τέλος, το έγγραφο αναγνώρισε ότι η πιο διαδεδομένη μέθοδος κατανομής κερδών που προέρχεται από συναλλαγές μεταξύ μη ανεξάρτητων μερών είναι η μέθοδος τιμολόγησης των μεταβιβάσεων που έχει καταρτιστεί όπως έχει επιβληθεί από τον ΟΟΣΑ. Ωστόσο, η έκθεση πρότεινε την εκπόνηση μιας μεθόδου κατανομής, κέρδη σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο σύνολο κριτηρίων, αφαιρώντας έτσι το κόστος που σχετίζεται με την ανάλυση των τιμών μεταβίβασης. Επιπλέον, οι μέθοδοι τιμολόγησης των μεταβιβάσεων πρέπει γενικά να θεωρηθούν ως απαλλαγμένες από το νόμο, ως εκ τούτου βασίζονται στην ερμηνεία που δίνουν διαφορετικές φορολογικές αρχές, οι αποκλίσεις απόψεων θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε νέες εκτιμήσεις κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων, προκαλώντας διπλή φορολογία. Ο τύπος κατανομής για την κατανομή των κερδών που αναγνωρίζεται από το νόμο θα παράσχει σκληρό δίκαιο, πολύ λιγότερο υποκείμενο σε διαφορετικές απόψεις και ικανό να περιορίσει τον

¹¹ Cordewener, Dahlberg, Pistone, Reimer, Romano: The tax treatment of foreign losses, European Taxation, 2004, p.136

κίνδυνο διπλής φορολογίας. Στο ίδιο έγγραφο διευκρινίστηκε σαφώς ότι τα κράτη μέλη θα διατηρούσαν την κυριαρχία τους όσον αφορά καθορισμός του φορολογικού συντελεστή που θα εφαρμοζόταν επί της κοινώς καθορισμένης φορολογικής βάσης, αντιμετωπίζοντας έτσι το ζήτημα της παραβίασης της επικουρικότητας και της αναλογικότητας ως βασικές αρχές της παρέμβασης της Unio .

Στη συνέχεια, η Επιτροπή πρότεινε μια διπλή πορεία προς τα εμπρός: σχέδιο φορολογίας για το κράτος εγκατάστασης και πρόταση για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών.

Το σχέδιο φορολογίας στο κράτος εγκατάστασης επικεντρώθηκε στη χορήγηση στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις της δυνατότητας να ακολουθήσουν μόνο το σύστημα φορολογίας των επιχειρήσεων της χώρας τους, τότε κάθε κράτος μέλος θα εφαρμόζε το δικό του ποσοστό στα κέρδη που χορηγήθηκαν στη δικαιοδοσία τους¹². Το ψήφισμα αυτό θα μπορούσε βεβαίως να έχει θετικό αντίκτυπο στην ενσωμάτωση μεταξύ των δύο πλευρών, ανοίγοντας το διεθνές οικονομικό τοπίο σε οντότητες που διαφορετικά δεν θα ήταν σε θέση να αντέξουν το κόστος που σχετίζεται με τη διεθνοποίηση των δραστηριοτήτων τους¹³.

Η πιο σχετική εξέλιξη, ωστόσο, αφορούσε τη συγκρότηση της ομάδας εργασίας CCCTB το 2004 και παρήγαγε περισσότερα από 50 έγγραφα εργασίας τα οποία ήταν τα βασικά στοιχεία για τον καθορισμό του νέου εταιρικού συστήματος. Η προσπάθεια αυτή ολοκληρώθηκε επίσης με την ανατροφοδότηση που παρείχαν εκπρόσωποι τόσο των πανεπιστημιακών όσο και των επιχειρήσεων και ξεκίνησε μια ζωνρή συζήτηση σχετικά με το μέλλον της παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων¹⁴.

Το 2007 το έγγραφο εργασίας CCCTB: πιθανά στοιχεία ενός τεχνικού πλαισίου¹⁵ απελευθερώθηκε, παρέχοντας εκ των υστέρων τα μερικά αποτελέσματα των δραστηριοτήτων που πραγματοποιήθηκαν από την ομάδα εργασίας και τις διάφορες επιτροπές της.

¹² Communication 24 November 2003, COM(2003) 726

¹³ Bolkenstein, EU Corporate Tax reform: progress and new challenges, EC Tax Review, 2004

¹⁴ Avi Yonah, International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge University Press, 2007, p.53

¹⁵ document accessed at

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/com_mon_tax_base/ccctbwp057_en.pdf, on the 5th of June 2017

Αξίζει να σημειωθεί ότι η Ομάδα Εργασίας συμβούλευσε την Επιτροπή να εφαρμόσει την ΚΕΒΦΕ με την έκδοση οδηγίας που θεσπίζει το πλαίσιο του νέου συστήματος, δεδομένου ότι η εκπόνηση λεπτομερών και αμέσως εφαρμοστέων διατάξεων θεωρήθηκε ανέφικτη. Το έγγραφο αναγνώρισε το ρόλο που διαδραμάτισαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία παρείχαν μια απαραίτητη κοινή πλατφόρμα στα συμμετέχοντα μέλη της Ομάδας Εργασίας σχετικά με τον ορισμό και τη μεταχείριση των αντικειμένων που συζητήθηκαν. Ωστόσο, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η επίσημη σύνδεση των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και της φορολογικής βάσης¹⁶, το πλαίσιο που προβλέπει το σχέδιο οδηγίας θα πρέπει να υπολογιστεί με αναφορά στις εθνικές γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές. Επιπλέον, επεξηγήθηκαν οι κύριοι κανόνες που διέπουν την πρόσβαση στην ΚΕΦΒΔΕ: το σύστημα ήταν προαιρετικό, αλλά από τη στιγμή που θα είχε επιλέξει τη συμμετοχή, αυτό θα συμπεριλάμβανε αυτομάτως οποιαδήποτε επιλέξιμη θυγατρική ή μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, μετά από ένα "all-in" ή "all-out" αρχή. Η ομάδα εργασίας πρότεινε επίσης να ευθυγραμμιστεί ο ορισμός της Μόνιμης Εγκατάστασης με εκείνον που προβλέπεται στο υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ στο άρθρο 5, προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη ερμηνεία της έννοιας.

Στις 22 Οκτωβρίου 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσίασε την πρόταση οδηγίας σχετικά με την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών. Πρέπει να επισημανθεί ότι η εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ συνδέεται όχι μόνο στον όμιλο για φορολογικούς σκοπούς και ενοποίηση, αλλά και στο πρόβλημα του μηχανισμού κατανομής των φόρων, ο οποίος έχει προκαλέσει πολλές συζητήσεις. Η πρόταση οδηγίας υποδηλώνει τον τύπο κατανομής, δηλαδή η συντηρούμενη φορολογική βάση πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των μελών του ομίλου με βάση μικροοργανισμούς. Αυτός ο κανόνας νέας κατανομής θα είχε αντίκτυπο στους προϋπολογισμούς των κρατών μελών της ΕΕ και επομένως αποδείχθηκε το δυσκολότερο μέρος της διαπραγμάτευσης της οδηγίας για τις ΚΕΦΒΔΕ. Ως εκ τούτου, η ΚΕΒΦΕ αποτέλεσε αντικείμενο πολλών μελετών που στοχεύουν στην προσομοίωση των δημοσιονομικών επιπτώσεων στα επιμέρους κράτη μέλη της ΕΕ καθώς και στην ευημερία και τους βασικούς μακροοικονομικούς δείκτες (Fuest, Hemmelgarn και Ramb 2007, Van der Horst, Bettendo rf και Rojas-Romagosa 2007, Devereux και Loretz 2008, Cline και συνεργάτες 2010, Domonkos, Domonkos, Dolinajcova και Grisakova 2013, Nerudova και Solilova 2015).

¹⁶ Commission Communication COM(2006)157, page 7

Τον Ιούνιο του 2015, η Επιτροπή δημοσίευσε ένα σχέδιο δράσης το οποίο πρότεινε την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ σε δύο στάδια. Πρώτον, θα πρέπει να εφαρμοστεί μόνο μια υποχρεωτική κοινή φορολογική βάση για τις εταιρείες (δηλαδή οι ενοποιημένοι κανόνες για την κατασκευή της φορολογικής βάσης) και μόνο στη συνέχεια, σε δεύτερο στάδιο, να εισαχθεί το στοιχείο ενοποίησης με μηχανισμό κατανομής (δηλαδή, εάν η υποχρεωτική ΚΕΒΦΕ υλοποιηθεί).

Το 2018, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο υπερψήφισε τις προτάσεις οδηγιών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με τους κανόνες της Κοινής Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (CCTB) και της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (CCCTB). Οι εν λόγω οδηγίες εντάσσονται στο πλαίσιο των συστηματικών δράσεων της Ε.Ε. για τη φορολόγηση των κερδών στη χώρα όπου πραγματικά δημιουργείται αξία και για τη δίκαιη κατανομή της φορολογικής ύλης. Εν συνεχεία, οι προτάσεις οδηγίας θα πρέπει να εγκριθούν από το συμβούλιο των υπουργών Οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να ενσωματωθούν περαιτέρω στις εθνικές νομοθεσίες των κρατών- μελών.

2.3 Επιστημονικά άρθρα για την εφαρμογή της κοινής (ενοποιημένης) φορολογικής βάσης για τις εταιρείες στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Οι Solilóna και Nerudóna (2018) στο άρθρο που δημοσίευσαν υποστηρίζουν πως η κοινή (ενοποιημένη) φορολογική βάση για τις εταιρείες αντιπροσωπεύει ένα από τα πιο φιλόδοξα έργα στην ιστορία της φορολογίας εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το οποίο εισήγαγε συμψηφισμό των ζημιών και τη σταθεροποίηση κερδών ή ζημιών με κατανομή στα κράτη μέλη μέσω μιας μεθόδου κατανομής. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού μπορεί να αποφέρει τα πλεονεκτήματα, όπως είναι το μειωμένο κόστος συμμόρφωσης της φορολογίας, οι ενοποιημένοι κανόνες για την κατασκευή φορολογικών βάσεων, ο καθορισμός της δυνατότητας διασυνοριακής αντιστάθμισης ζημιών, η εξάλειψη των ζητημάτων τιμολόγησης μεταβίβασης και άλλα . Όσον αφορά τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (SME), διερεύνησαν και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις θα επιλέξουν το σύστημα της κοινής (ενοποιημένης) φορολογικής βάσης.

Οι Gutmann και Raingeard de la Blétière (2017) δημοσίευσαν ένα άρθρο το οποίο έχει ως στόχο να δοθεί μια γενική εικόνα των κυριότερων διατάξεων που περιέχουν ένα

διασυννοριακό στοιχείο και να εκτιμηθεί σε ποιο βαθμό οι προτάσεις για κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση (ΚΕΦΒΕ) και κοινή φορολογική βάση των εταιρειών (ΚΦΒΕ) ενδέχεται να συγκρούονται όχι μόνο με το πρωτογενές δίκαιο της ΕΕ αλλά και με διμερείς (ή ακόμη και πολυμερείς) συμβάσεις για τη διπλή φορολογία. Καταλήγουν ότι με την αλλαγή των κανόνων που ισχύουν για τον ορισμό του εισοδήματος των επιχειρήσεων και για τις διασυννοριακές δραστηριότητες, οι δυο αυτές οδηγίες θα επηρεάσουν έμμεσα τη φορολογική επιβάρυνση των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Οι Herzig και Kuhr (2011) παρουσίασαν τους κοινούς κανόνες για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, αλλά και τα στάδια της ενοποίησης και της επακόλουθης κατανομής του τύπου. Ωστόσο, υποστηρίζουν ότι τα βήματα αυτού του έργου συναντούν έντονη πολιτική αντιπαράθεση από πολλά κράτη μέλη και αφήνουν περιθώρια για φορολογικό σχεδιασμό. Τέλος, αξιολογείται η προσέγγιση της πρότασης της ΚΕΦΒΕ σχετικά με τους κοινούς κανόνες για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, δηλαδή εξετάζεται η καταλληλότητά της ως σημείο εκκίνησης για τη σύνταξη μιας κοινής ενιαίας φορολογικής βάσης.

Η Nerudová (2011) στο άρθρο της αναφέρει ότι εταιρείες αντιμετωπίζουν 27 διαφορετικά συστήματα εταιρικής φορολογίας, γεγονός που μειώνει την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων, διότι δεν επιτρέπει την πλήρη αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων που συνδέονται με την εσωτερική αγορά. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την προσπάθεια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να εισαγάγει ένα εναρμονισμένο σύστημα φορολογίας εταιρειών υπό μορφή κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες (CCCTB). Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει είναι πως ο στόχος της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης είναι η μείωση του κόστους συμμόρφωσης της φορολογίας.

Οι Oestreicher et al. (2009) στο άρθρο τους αναφέρονται στην εισαγωγή μιας κοινής φορολογικής βάσης για τις εταιρείες (CCTB), η οποία θα αντικαταστήσει τους ισχύοντες 27 φορολογικούς κώδικες για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ με ένα ενιαίο και κοινό σύνολο φορολογικών κανόνων. Η έννοια της κοινής φορολογικής βάσης για τις εταιρείες περιλαμβάνει συγκεκριμένους φορολογικούς κανόνες για οκτώ διαφορετικά στοιχεία της φορολογικής βάσης: κανόνες απόσβεσης, αποτίμηση των αποθεμάτων, προσδιορισμός του κόστους παραγωγής, αντιμετώπιση των δαπανών E & A, πρόβλεψη μελλοντικών συνταξιοδοτικών παροχών, διατάξεις για νομικές υποχρεώσεις, αποφυγή διπλής φορολογίας του εισοδήματος από μερίσματα και της μείωσης των ζημιών. Οι ποσοτικές αναλύσεις για τις μέσες μεγάλες και τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις της ΕΕ-27

δείχνουν αξιοσημείωτες διασπορές αποτελεσματικών χαλαρών φορτίων σε όλα τα κράτη μέλη. Επιπλέον, το προτεινόμενο CCTB έχει σημαντικό αντίκτυπο στην αποτελεσματική φορολογική επιβάρυνση στα κράτη μέλη της ΕΕ. Σε γενικές γραμμές, το CCTB θα διευρύνει τις φορολογικές βάσεις εντός της ΕΕ. Κατά συνέπεια, με εξαίρεση την Κύπρο, οι πραγματικές φορολογικές επιβαρύνσεις θα αυξηθούν σε όλες τις χώρες εάν όλα τα κράτη μέλη υιοθετήσουν ομοιόμορφα ένα CCTB. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι θα ήταν δυνατή η μείωση των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών εντός των κρατών μελών της ΕΕ. Οι υψηλότερες πραγματικές φορολογικές επιβαρύνσεις σε περίπτωση CCTB βασίζονται κυρίως σε προτεινόμενους κανόνες περιοριστικής απόσβεσης. Παράλληλα, υποστηρίζεται ότι θα ήταν δυνατή η μείωση των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών εντός των κρατών μελών της ΕΕ.

2.4 Συμπεράσματα

Σύμφωνα με όσα έχουν διατυπωθεί παραπάνω, η εφαρμογή της οδηγίας στα κράτη-μέλη της ΕΕ θα αποφέρει αρκετά οφέλη στην λειτουργία των επιχειρήσεων. Ένας βασικός στόχος που θα εκληρωθεί είναι η μείωση του κόστους συμμόρφωσης της φορολογίας. Άλλα πλεονεκτήματα αποτελούν οι ενοποιημένοι κανόνες για την κατασκευή φορολογικών βάσεων και ο καθορισμός της δυνατότητας διασυνοριακής αντιστάθμισης ζημιών. Τέλος, η εφαρμογή της ΚΦΒΕ και της ΚΕΦΒΕ θα έχει ως αποτέλεσμα την εξάλειψη των ζητημάτων τιμολόγησης μεταβίβασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ο ΦΟΡΟΣ

3.1 Αποσαφήνιση της έννοιας του όρου

Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για την έννοια του φόρου είναι πολλοί και ποικίλουν, ανάλογα με την αντίληψη που επικρατεί για αυτόν κατά την ιστορική διαδρομή της κάθε χώρας. Η έννοια του φόρου, καταγράφηκε και ορίστηκε εξ αρχής από τον Γάλλο οικονομολόγο Gaston Zeze¹⁷, ο οποίος όρισε το φόρο ως αναγκαστική εισφορά που πρέπει να καταβάλλεται από τον πολίτη, χωρίς ειδική αντιπαροχή και το κράτος αποτελεί το φορέα είσπραξης αυτών για να διεκπεραιώσει τις δημόσιες δαπάνες.

Σαφέστατα, η αποσαφήνιση δίδεται μέσα από τον ορισμό του φόρου ως «σαφώς καθορισμένη διάταξη και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος για την κάλυψη δημοσίων αναγκών, στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί» (Σελλάς, 1989).

Παρουσιάζεται, λοιπόν, μια δυσχέρεια καθορισμού της έννοιας του φόρου από όλες τις πτυχές των οικονομικών επιστημών.

Ο φόρος, λοιπόν, όπως αναφέρει ο Σελλάς (1989) επιβάλλεται μέσω του νόμου για να εξασφαλισθούν με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή του, τόσο η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών όσο και να εξασφαλιστεί η δίκαιη και ίση κατανομή αυτών ανάμεσα στους πολίτες, οι οποίοι έχουν καθήκον να καταβάλλουν την εισφορά αυτή στο κράτος.

Από τους προαναφερθέντες ορισμούς του φόρου, διακρίνονται τα βασικά συστατικά στοιχεία του φόρου (Φλώρος, 2010), τα οποία είναι:

- ο αναγκαστικός χαρακτήρας της εισφοράς του πολίτη προς το κράτος
- το μέσο άσκησης κοινωνικής και οικονομικής κρατικής πολιτικής
- η μη ύπαρξη ειδικού ανταλλάγματος από την καταβολή του φόρου
- η πραγματοποίηση σκοπών του κράτους

¹⁷ Δημήτριος Γκίνογλου (2014), Φορολογική Λογιστική II, σελ. 16, εκδοτικός οίκος: Δ. Γκίνογλου, 1η έκδοση: Δεκέμβριος 2014,

3.2 Διακρίσεις φόρων

Οι φόροι αποτελούνται από τον άμεσο φόρο ή τον έμμεσο φόρο, και μπορούν να πληρωθούν με χρήματα ή μέσω της εργασίας. Οι φόροι διακρίνονται σε:

- α) **άμεσους φόρους:** αναφέρονται σε εκείνους τους φόρους που συλλέγονται από τους ανθρώπους ή τις οργανώσεις στους οποίους επιβάλλονται φαινομενικά. Παραδείγματος χάριν, οι φόροι εισοδήματος συλλέγονται από το πρόσωπο που κερδίζει το εισόδημα.
- β) **έμμεσους φόρους:** είναι οι φόροι που συλλέγονται από κάποιο άλλο από το πρόσωπο που είναι φαινομενικά αρμόδιο για την πληρωμή των φόρων.

3.3 Σκοπός της φορολογίας

Σύμφωνα με την θεωρία της ουδετερότητας του φόρου, η οποία διατυπώθηκε από τους κλασικούς οικονομολόγους ήδη από την εποχή του Adam Smith, ο μοναδικός σκοπός του φόρου είναι ο ταμειυτικός. Σωστά όμως παρατηρεί, ο Lucien Melh, ότι στο σύγχρονο κράτος είναι αδύνατο να υπάρξει απόλυτη ουδετερότητα, η εξασφάλιση σχετικής ουδετερότητας είναι επιθυμητή, αλλά και αυτή καταλήγει, ως κάποιο βαθμό, σε παρεμβατισμό του κράτους, για επιδίωξη και άλλων - μη ταμειυτικών – σκοπών (Lucien Melh: Science et technique fiscales, Τομ. 1^{ος}, Paris 1959, σελ. 211 επ.).

Οι νεότεροι οικονομολόγοι δεν εστιάζουν μόνο στην ταμειυτική άποψη του φόρου αλλά αναλύουν τους σκοπούς του φόρου σε:

- Ταμειυτικός ή δημοσιονομικός: ο οποίος αποβλέπει στην εξασφάλιση των δημοσίων εσόδων και μόνο (ουδετερότητα του φόρου), δίχως άλλες επιδιώξεις.
- Οικονομικός σκοπός: Το κράτος, επιδιώκοντας τους σκοπούς της οικονομικής πολιτικής του, παρεμβαίνει με την άσκηση κατάλληλης φορολογικής και εισοδηματικής πολιτικής, για να θεραπεύσει ορισμένες αδικίες και να προλάβει την οικονομική καταστροφή λόγω της οικονομικής συγκυρίας και των πληθωριστικών πιέσεων. Με την παρέμβασή του στην οικονομία και την άσκηση κατάλληλης φορολογικής πολιτικής το κράτος μπορεί να επιτύχει:
 - ο αναδιανομή του εισοδήματος και του πλούτου, για δικαιότερη κατανομή τους ανάμεσα στους πολίτες.
 - ο άσκηση αντιπληθωριστικής πολιτικής, για να μετριάσει ή να εξαλείψει τις συνέπειες του πληθωρισμού.

- Στροφή των επιχειρήσεων προς ορισμένες δραστηριότητες που θεωρούνται παραγωγικές, με την παροχή κινήτρων, κ.α.
- Κοινωνικοπολιτικός σκοπός: Υπό την επίδραση των νεότερων κοινωνικοπολιτικών αντιλήψεων για κοινωνική δικαιοσύνη, πολλοί σύγχρονοι συγγραφείς προσδίδουν στο φόρο μια κοινωνικοπολιτική λειτουργία που αποβλέπει στη θεραπεία κοινωνικών καταστάσεων. Τέτοια παραδείγματα είναι η καθιέρωση απαλλαγής από το φόρο του ελαχίστου συντηρήσεως προκειμένου να μην θίγει η φορολογία εκείνο το τμήμα του εισοδήματος που προορίζεται να ικανοποιήσει τις απαραίτητες ανάγκες του φορολογούμενου και της οικογένειάς του καθώς και η απαλλαγή πολυτέκνων για να επιτύχει αύξηση του πληθυσμού.

3.4 Διαμόρφωση φορολογικής βάσης

Ποικίλοι παράγοντες τείνουν να διαμορφώνουν την φορολογική βάση μιας χώρας, συμπεριλαμβάνοντας:

- το ελάχιστο αφορολόγητο όριο,
- την φοροδοτική ικανότητα του πολίτη,
- την αποφυγή διπλής φορολογίας,
- την αναλογικότητα ή προοδευτικότητα του φόρου,
- την καθολικότητα του φόρου και
- τον προσωπικό ή πραγματικό χαρακτήρα του φόρου.

Ο προσωπικός ή πραγματικός χαρακτήρας του φόρου συνδέεται αμέριστα τόσο με τους κανόνες φορολογίας δικαιοσύνης όσο και με την προσωπική φορολογική ικανότητα και κατάσταση του πολίτη.

Η επιβολή και είσπραξη αυτών των φόρων πρέπει να υπόκειται σύμφωνα με βασικούς κανόνες, βάσει των οποίων διασφαλίζεται η προστασία κάθε φορολογούμενου από ενδεχόμενες αυθαιρεσίες της εκάστοτε εκτελεστικής εξουσίας.

3.5 Οι βασικοί κανόνες φορολογίας

Οι βασικοί κανόνες φορολογίας είναι οι εξής¹⁸:

1ος Κανόνας Φορολογικής Δικαιοσύνης Και Ισότητας : οι φορολογούμενοι πρέπει να εισφέρουν στις δαπάνες του κράτους ανάλογα με το εισόδημα που αποκτούν.

2ος Κανόνας της Βεβαιότητας του Φόρου: ο φόρος να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το πληρωτέο ποσό του πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένα για να μην "αφήνεται" ο φορολογούμενος στη διάθεση του δημόσιου υπαλλήλου (εισπράκτορα).

3ος Κανόνας της Προσφορότητας ή Καταλληλότητας του Φόρου: ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε χρόνο και με τρόπο που να είναι οι πιο κατάλληλοι για τον φορολογούμενο.

4ος Κανόνας της Οικονομικότητας του Φόρου: ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή, δηλαδή με τέτοιο τρόπο ώστε η διαφορά μεταξύ του φόρου που καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το κράτος να είναι η μικρότερη δυνατή

5ος Κανόνας του Ελάχιστον Ορίου Συντήρησης: το τμήμα του εισοδήματος του κάθε φορολογούμενου, το οποίο δεν υπάγεται σε φορολόγηση και θεωρείται ότι αυτό καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του φορολογούμενου αλλά και της οικογένειάς του, ονομάζεται ελάχιστο όριο συντήρησης.

6ος Κανόνας της Διαφοροποίησης των Εισοδημάτων: με βάση τον κανόνα της διαφοροποίησης των εισοδημάτων, δεν θα πρέπει να υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος σε όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, αλλά να υπάρχει ανάμεσα τους κάποια διάκριση.

7ος Κανόνας της Αποφυγής της Διπλής Φορολόγησης: στην περίπτωση που στον ίδιο φορολογούμενο γίνεται επιβολή φόρου δύο φορές για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφορετικών κρατών, τότε υπάρχει διπλή φορολογία και απαιτείται η

¹⁸ Γκίνογλου, Δ. (2014), "Φορολογική Λογιστική II", Φλώρος, Α. (2010), "Φορολογική Λογιστική".

αποφυγή αυτής μέσω των μεθόδων έκπτωσης του φόρου, εξαίρεσης ή απαλλαγής, διαίρεσης ή κατανομής.

3.6 Κριτήρια αξιολόγησης φορολογικού συστήματος

Καθώς η φορολογία αναπόφευκτα επηρεάζει την οικονομική δραστηριότητα και τη διανομή του εισοδήματος, ένα φορολογικό σύστημα μπορεί να αξιολογηθεί με κριτήρια όπως:

- ο βαθμός στον οποίο μειώνει την οικονομική αποτελεσματικότητα, με δεδομένο το επιθυμητό επίπεδο εσόδων,
- ο βαθμός με τον οποίο προάγει την ισότητα και την οικονομική δικαιοσύνη, με δεδομένη την επίπτωση στην οικονομική αποτελεσματικότητα,
- η απλότητα και η διαφάνεια από την οποία χαρακτηρίζεται,
- το διοικητικό κόστος εφαρμογής αλλά και το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις φορολογικές διατάξεις και
- η ευελιξία και η σταθερότητά του. (Πίνακας 3.6).

Πίνακας 3.6: Κριτήρια Αξιολόγησης φορολογικού συστήματος

Κριτήριο	Βασικές επιδράσεις ή επιδιώξεις
Οικονομική αποτελεσματικότητα (efficiency)	Απώλεια παραγωγής και ευημερίας - "Υπερβάλλον βάρος" (deadweight loss) <ul style="list-style-type: none"> • Κίνητρα και ευκαιρίες για εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα • Κίνητρα για αποταμίευση και επένδυση • Ανάληψη κινδύνων και καινοτομία από άτομα και επιχειρήσεις
Οικονομική δικαιοσύνη και ισότητα (equity)	Θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας (ability-to-pay principle) <ul style="list-style-type: none"> • Οριζόντια ισότητα (οι ίδιοι αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο) • Κάθετη ισότητα (άτομα με μεγαλύτερα εισοδήματα πληρώνουν περισσότερο) • Αναδιανομή εισοδήματος για μείωση ανισοτήτων (προοδευτικότητα)
Απλότητα και διαφάνεια	<ul style="list-style-type: none"> • Σαφής ορισμός της φορολογικής βάσης • Βεβαιότητα για το ποσό του φόρου για κάθε φορολογητέο αντικείμενο • Διαφάνεια (π.χ. για να είναι φανερές μη δικαιολογημένες παρακωρήσεις σε ομάδες συμφερόντων) • Δημοκρατικός έλεγχος και ενημέρωση των πολιτών
Διοικητικό κόστος και κόστος συμμόρφωσης	<ul style="list-style-type: none"> • Ελαχιστοποίηση κόστους διαχείρισης του φορολογικού συστήματος (παρακολούθηση, επιβολή) • Ελαχιστοποίηση ιδιωτικού κόστους συμμόρφωσης των φορολογούμενων
Ευελιξία και σταθερότητα	<ul style="list-style-type: none"> • Ευελιξία στο πλαίσιο της μακροοικονομικής διαχείρισης • Ευελιξία στο πλαίσιο διαφορετικών πολιτικών ιδεολογιών • Προβλεψιμότητα ώστε να είναι εφικτή η λήψη αποφάσεων από τους φορολογούμενους

Πηγή: Προσαρμογή από Meede (1978) και Mirlees et al. (2011).

Η μείωση της οικονομικής αποτελεσματικότητας προκύπτει από την επίπτωση που έχει η φορολογία στην οικονομική ευημερία. Η επιβολή φόρων δημιουργεί ένα «υπερβάλλον βάρος» (deadweight loss) και απώλεια ευημερίας των φορολογούμενων όταν οδηγεί σε μειωμένη δραστηριότητα. Έτσι, η οικονομική αποτελεσματικότητα επηρεάζεται αρνητικά από

τη φορολογία από τη στιγμή που μεταβάλλονται ή στρεβλώνονται τα κίνητρα και οι ευκαιρίες των ατόμων για εργασία, ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας αποταμίευση, επένδυση, ανάληψη κινδύνων, καινοτομία και κατανάλωση. Στο πλαίσιο αυτό είναι απαραίτητη η αναγνώριση αυτών των στρεβλώσεων και η ελαχιστοποίηση του υπερβάλλοντος βάρους που προκαλούν οι φόροι στην οικονομία.

Σύμφωνα με τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας (ability-to-pay theory) η δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος προάγεται όταν κάθε φορολογούμενος πληρώνει φόρους ανάλογα με την οικονομική του δυνατότητα. Οι συνέπειες αυτής της θεωρίας είναι, πρώτον, ότι άτομα με την ίδια οικονομική δυνατότητα πρέπει να αντιμετωπίζονται φορολογικά με τον ίδιο τρόπο (αρχή της οριζόντιας ισότητας) και δεύτερον, ότι άτομα με διαφορετική οικονομική δυνατότητα δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται φορολογικά με τον ίδιο τρόπο (αρχή της κάθετης ισότητας). Η αρχή της κάθετης ισότητας παρέχει στήριξη στον αναδιανεμητικό ρόλο του συστήματος φορολογίας για τη στήριξη των φτωχότερων μελών της κοινωνίας μέσω της μεγαλύτερης επιβάρυνσης των πλουσιότερων προκειμένου να μειωθούν οι ανισότητες στη διανομή του εισοδήματος ή της περιουσίας.

3.7 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

Η φορολογία των νομικών προσώπων εξυπηρετεί διάφορους στόχους, οι οποίοι δεν είναι ανεξάρτητοι από τα χαρακτηριστικά του συστήματος φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Καταρχήν, ο ειδικός ρόλος της συσσώρευσης κεφαλαίου στη διαδικασία οικονομικής μεγέθυνσης, αλλά και ανησυχίες για τις αρνητικές οικονομικές επιπτώσεις από τη διπλή, σε εταιρικά και προσωπικό επίπεδο, φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από την απόδοση του κεφαλαίου (πχ. μερίσματα), δημιουργούν επιφυλάξεις αναφορικά με την πρόσφορη φορολογική αντιμετώπιση του κεφαλαίου και του εισοδήματος των επιχειρήσεων.

Η θεωρία της άριστης φορολόγησης υποστηρίζει ου το εισόδημα από το κεφάλαιο δεν πρέπει να φορολογείται γιατί πρώτον, το κεφάλαιο αποτελεί ενδιάμεση εισροή στην παραγωγική διαδικασία, δεύτερον, ο φόρος κεφαλαίου ουσιαστικά αποτελεί επιπλέον φόρο στη μελλοντική κατανάλωση και τρίτον, επηρεάζει μακροχρονίως τον άριστο σχηματισμό κεφαλαίου (Mankiw et al, 2009). Ωστόσο, ειδικότεροι λόγοι για τη φορολόγηση του εισοδήματος νομικών προσώπων είναι:

- η αποφυγή της υπερβολικής μεταφοράς εισοδήματος (income shifting) μεταξύ του κεφαλαίου και της εργασίας για την ελαχιστοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης,
- η αποζημίωση του δημοσίου για τις ειδικές προσόδους που αποκομίζουν εταιρίες από την εγκατάστασή τους σε μια χώρα (location-specific rents) σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η κινητικότητα κεφαλαίου δεν είναι τέλεια,
- η διακράτηση μέρους της ωφέλειας που απολαμβάνουν οι επιχειρήσεις από τις δημόσιες δαπάνες (υποδομές ρυθμιστικό πλαίσιο, εκπαίδευση, κ.ά.) και
- η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα που κερδίζουν οι μη-κάτοικοι (φορολογικά).

Οι παράμετροι του συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων πρέπει να επιλέγονται με γνώμονα τη διατήρηση του επιδιωκόμενου επιπέδου εσόδων από φόρους εισοδήματος, υπό τον περιορισμό που εκφράζεται από την οικονομική αποτελεσματικότητα αλλά και τον φορολογικά ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών. Ταυτόχρονα, το σύστημα οφείλει να συμβάλλει στη διατήρηση και προσέλκυση επενδύσεων εντός μιας χώρας, να περιορίζει τις στρεβλώσεις που προκαλούνται από τους φόρους (πχ σε ύψος και σύνθεση επενδύσεων, πηγές χρηματοδότησης επιχειρήσεων, επιλογή νομικής μορφής επιχειρήσεων κ.ά.) και να επιδιώκει τη μείωση της πολυπλοκότητας στη φορολογική νομοθεσία. Σε ένα διεθνοποιημένο περιβάλλον, το επίπεδο της φορολόγησης των εταιρικών κερδών επηρεάζει την επιλογή του τόπου εγκατάστασης για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Βέβαια, η παγκοσμιοποίηση διευκολύνει τις πολυεθνικές κυρίως επιχειρήσεις να μειώνουν τα φορολογικά βάρη μεταφέροντας κέρδη από χώρες με υψηλούς σε χώρες με χαμηλούς συντελεστές είτε μειώνοντας τα κέρδη, με χρήση αυξημένων εξόδων σε χώρες με υψηλούς συντελεστές (earnings "stripping"), είτε διενεργώντας ενδοομιλικές συναλλαγές με διαφορετικούς από τους συνήθεις όρους με τρίτα μέρη (transfer pricing - OECD, 2011). Αυτό εξομαλύνει κάπως την επίπτωση των υψηλών συντελεστών στην προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων, δημιουργεί όμως συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού με επιχειρήσεις που δεν έχουν αυτή τη δυνατότητα. Στην προσπάθεια να προσελκύσουν επενδύσεις και να διατηρήσουν ή να αυξήσουν τη φορολογική τους βάση, οι χώρες επιδιώκουν να κάνουν πιο ανταγωνιστικό το φορολογικό τους σύστημα και το ύψος των συντελεστών φορολόγησης του εταιρικού εισοδήματος είναι ένας από τους παράγοντες απόκτησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Σε κάθε περίπτωση, η μείωση των συντελεστών συνδέεται με την εξεύρεση άλλων πηγών εσόδων ή την αντίστοιχη μείωση των κρατικών δαπανών.

Η φορολογική εναρμόνιση των συστημάτων διαφορετικών χωρών έχει στόχο την εξομάλυνση των διαφορών που μπορεί να εμποδίζουν τη διαδικασία ενοποίησης των αγορών και, εμμέσως οδηγεί στην αποφυγή φαινομένων φορολογικού ανταγωνισμού, που μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στα έσοδα. Οι επιλογές των παραμέτρων φορολογίας των νομικών προσώπων σχετίζονται άμεσα με τις στρεβλώσεις που μπορεί να υπάρχουν στα φορολογικά συστήματα. Ουσιαστικές βελτιώσεις για παράδειγμα, μπορεί να επιφέρει η αφαίρεση μιας «κονονικής», ρυθμιστικά προσδιορισμένης απόδοσης του μετοχικού κεφαλαίου από το εισόδημα των επιχειρήσεων ή των μέτοχων, ώστε η φορολόγηση των νομικών προσώπων να μην μεροληπτεί υπέρ της χρηματοδότησης με δανειακά κεφάλαια, στην οποία έχουν πλεονέκτημα οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις¹⁹. Μια άλλη επιλογή είναι η φορολόγηση των χρηματορροών των επιχειρήσεων σε μια προσπάθεια απλοποίησης με μετατόπιση της φορολογικής βάσης από το εισόδημα στην κατανάλωση²⁰. Σε ένα τέτοιο σύστημα το εισόδημα φορολογείται μόνο με την είσπραξη χρημάτων από τις πωλήσεις και το κόστος αφαιρείται άμεσα όταν πραγματοποιούνται αγορές. Οι επενδυτικές δαπάνες αποτελούν έξοδα που αφαιρούνται άμεσα, και έτσι δεν εφαρμόζεται απόσβεση, ούτε αφαιρούνται από τα έσοδα οι τόκοι και η «κανονική» απόδοση μετοχικού κεφαλαίου.

¹⁹ OECD, 2010β

²⁰ OECD, 2007

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΕΕ

4.1 Εισαγωγή

Ο φορολογικός σχεδιασμός αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι της οικονομικής δραστηριότητας ενός κράτους γενικότερα και μιας οικονομικής επιχειρησιακής μονάδας ειδικότερα.

Ο φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να είναι είτε εγχώριος είτε διεθνής και ο στόχος του δεν είναι η απόκρυψη κερδών από τους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς αλλά η παραγωγή κέρδους και η δημιουργία αξιών που θα οδηγήσει στην μεγιστοποίηση των κερδών της εταιρίας σας.

Σε μια επιχειρησιακή μονάδα μέσω του φορολογικού σχεδιασμού επιτυγχάνεται:

- Μείωση φόρων – έγκαιρη γνώση για το τι θα πληρώσει η επιχείρηση,
- Έγκαιρος προγραμματισμός των ταμειακών ροών,
- Επάρκεια ταμειακής ρευστότητας – κεφαλαιακή επάρκεια της εταιρίας,
- Ανταγωνιστικότητα – ευελιξία,
- Διείσδυση σε νέα προϊόντα και αγορές,
- Κατάργηση – συγχώνευση τμημάτων,
- Επανασχεδιασμός θέσεων, τμημάτων, μεθόδων παραγωγής,
- Επανακαθορισμός των στρατηγικών στόχων της οικονομικής μονάδας.

Ένας αποτελεσματικός φορολογικός σχεδιασμός απαιτεί βαθιά γνώση και κατανόηση των σχετικών φορολογικών νόμων και των σχετικού νομικού πλαισίου.

4.2 Οι μέθοδοι φορολογικού σχεδιασμού

Διάφορες μέθοδοι φορολογικού σχεδιασμού μπορούν να ταξινομηθούν ως εξής:

Βραχυπρόθεσμος Φορολογικός Σχεδιασμός: ο βραχυπρόθεσμος φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνει τον σχεδιασμό που πραγματοποιείται και εκτελείται στο τέλος του φορολογικού έτους με σκοπό να μειώσει νόμιμα το φορολογητέο εισόδημα. Για παράδειγμα, ένας επιχειρηματίας ο οποίος διαπιστώνει στο τέλος του φορολογικού έτους, ότι οι φόροι του ήταν πολύ υψηλοί σε σχέση με πέρυσι και σκοπεύει να τους μειώσει, κάνοντας τις κατάλληλες

ρυθμίσεις για να επιτύχει τη μέγιστη έκπτωση φόρου. Το σχέδιο αυτό δεν συνεπάγεται μακροπρόθεσμη δέσμευση, αλλά έχει ως αποτέλεσμα σημαντικές φορολογικές ελαφρύνσεις.

Μακροπρόθεσμος Φορολογικός Σχεδιασμός: ο μακροπρόθεσμος φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνει ένα σχέδιο που πραγματοποιείται στην αρχή του έτους. Αυτός ο τύπος σχεδιασμού δεν βοηθά άμεσα, όπως στην περίπτωση του βραχυπρόθεσμου φορολογικού σχεδιασμού, αλλά είναι πιθανό να βοηθήσει μακροπρόθεσμα.

Ανταγωνιστικός Φορολογικός Σχεδιασμός: ο ανταγωνιστικός φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνει την εκπόνηση σχεδίων που επιτρέπονται βάσει διαφορετικών διατάξεων του νόμου, όπως ο σχεδιασμός εκμετάλλευσης διαφορετικών κινήτρων και μειώσεων, σχεδιασμός για χρήση διαφορετικών φορολογικών παραχωρήσεων κλπ.

Αποφασιστικός Φορολογικός Σχεδιασμός: ο αποφασιστικός φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνει την εκπόνηση σχεδίων με αποκλειστικό σκοπό να διασφαλιστεί η μέγιστη ωφέλεια του επιχειρηματία μέσω της σωστής επιλογής των επενδύσεων, η εφαρμογή κατάλληλου προγράμματος για την αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων του, η διαφοροποίηση του καθεστώτος κατοικίας και η διαφοροποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και των εσόδων κλπ.

4.4 Φορολογικός σχεδιασμός των κρατών-μελών της ΕΕ

4.4.1 Αυστρία

Οι εταιρείες υπόκεινται στην απεριόριστη φορολόγηση στην Αυστρία του συνόλου των (εγχώριων και αλλοδαπών) εισοδημάτων τους, εφόσον έχουν την έδρα ή τον τόπο αποτελεσματικής διαχείρισής τους στην Αυστρία. Ένας μη Αυστριακός φορολογικός κάτοικος (ο οποίος δεν έχει ούτε έδρα ούτε τόπο αποτελεσματικής διαχείρισης στην Αυστρία) υπόκειται σε περιορισμένη φορολόγηση ορισμένων πηγών εισοδήματος στην Αυστρία. Λόγω του χαρακτηρισμού των εταιριών ως ανεξάρτητων φορολογικών υποκειμένων, πρέπει πάντοτε να γίνεται διάκριση μεταξύ των φορολογικών επιπτώσεων στο επίπεδο της εταιρείας και εκείνων που βρίσκονται σε επίπεδο μετόχων. Στο επίπεδο της εταιρείας, τα κέρδη φορολογούνται με βάση το κανονικό συντελεστή φόρου εισοδήματος (CIT) 25%, ανεξάρτητα από το αν τα κέρδη διατηρούνται ή διανέμονται. Σε επίπεδο μετόχων, οι κατανομές κερδών υπόκεινται συνήθως σε παρακράτηση φόρου (WHT) 25% για τις εταιρείες και 27,5% για άλλους δικαιούχους.

Υπάρχει επίσης ένας ελάχιστος φόρος εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να καταβάλλεται από εταιρείες σε κατάσταση φορολογικής ζημίας. Ο ελάχιστος φόρος εισοδήματος μπορεί να μεταφερθεί χωρίς χρονικό περιορισμό και μπορεί να πιστωθεί έναντι μελλοντικών επιβαρύνσεων φόρου εισοδήματος της εταιρείας. Ο ελάχιστος φόρος ανέρχεται σε 875 ευρώ (ευρώ) για μια ΑΕ για κάθε πλήρες τρίμηνο ενός έτους και σε 437,50 ευρώ για μια ΕΠΕ για κάθε πλήρες τρίμηνο του έτους. Ωστόσο, για τις εταιρείες που ιδρύθηκαν μετά τις 30 Ιουνίου 2013, Ο ελάχιστος φόρος ανέρχεται σε 125 ευρώ για κάθε πλήρες τέταρτο των πρώτων πέντε ετών και 250 ευρώ για τα επόμενα πέντε έτη. Δεν υπάρχει επιπλέον κρατικός ή τοπικός φόρος εισοδήματος που εισπράττεται σε επίπεδο εταιρείας.

4.4.2 Βέλγιο

Γενικά, η φορολογική βάση για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων καθορίζεται βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων. Θεωρείται ότι όλα τα έσοδα που εισπράττει μια επιχείρηση είναι, καταρχήν, εισόδημα των επιχειρήσεων. Η βάση φόρου εισοδήματος βασίζεται στις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές του Βελγίου αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Από το φορολογικό έτος 2019 (οικονομικές χρήσεις που λήγουν στις 31 Δεκεμβρίου 2018 και μεταγενέστερα), η φόρος εισοδήματος εισπράττεται με συντελεστή 29% συν ένα φόρο κρίσης 2%, το οποίο είναι ένα επιτόκιο που συνεπάγεται ένα πραγματικό επιτόκιο 29,58% έως 33,99%). Ο συντελεστής αυτός ισχύει τόσο για τις βελγικές εταιρείες (υπόκεινται σε βελγικό φόρο εισοδήματος) όσο και για τις μη μόνιμα εγκατεστημένες στο Βέλγιο εταιρίες. Τα κεφαλαιουχικά κέρδη επί των προνομιούχων μετοχών που πραγματοποιήθηκαν χωρίς να πληρείται η απαίτηση συμμετοχής ενός έτους φορολογούνται σε 25,50% (25% συν ένα φόρο κρίσης 2%, το οποίο μπορεί να αντισταθμιστεί από τις διαθέσιμες φορολογικές ζημίες) υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Οι μη μεριδιούχες μετοχές υπόκεινται στην τιμή 29,58%. Από το φορολογικό έτος 2021 (οικονομικές χρήσεις που λήγουν στις 31 Δεκεμβρίου 2020 και αργότερα), ο πρότυπος φόρος εισοδήματος μειώνεται στο 25%, χωρίς κανένα φόρο κρίσης (θα καταργηθεί). Τα κεφαλαιουχικά κέρδη επί των προνομιούχων μετοχών που πραγματοποιούνται όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις παραμένουν πλήρως απαλλαγμένα. Οι μη επιλέξιμες μετοχές θα υπόκεινται στην τιμή 25%. Οι μεγάλες εταιρείες υπόκεινται σε φόρο δίκαιης μεταβίβασης ολόκληρου ή μέρους των διανεμόμενων μερισμάτων τους. Ο φόρος δίκαιης μεταχείρισης είναι μια χωριστή αξιολόγηση με επιτόκιο 5,15% (5% αυξημένο κατά 3% κρίση) που βαρύνει την εταιρεία που διανέμει τα μερίσματα. Ο φόρος εφαρμόζεται μόνο εάν, για μια δεδομένη φορολογητέα περίοδο, έχουν

διανεμηθεί μερίσματα από την εταιρεία που προέρχονται από το φορολογητέο κέρδος που έχει συμψηφιστεί με τις φορολογικές ζημιές (τρέχουσες χρήσεις) και / ή τις μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές. Τα μόνους εκκαθάρισης και τα έσοδα από την εξαγορά μετοχών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου περί δικαιοσύνης. Εντούτοις, το Συνταγματικό Δικαστήριο αποφάσισε στην απόφασή του της 1ης Μαρτίου 2018 να καταργήσει το φόρο ισότητας από το φορολογικό έτος 2019 (οικονομικές χρήσεις που λήγουν στις 31 Δεκεμβρίου 2018 και αργότερα). Η ακύρωση δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός από συγκεκριμένες καταστάσεις (π.χ. ανακατανομή των μερισμάτων της ΕΕ).

4.4.3 Βουλγαρία

Οι κάτοικοι της Βουλγαρίας φορολογούνται στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι μη εγκατεστημένοι στην Βουλγαρία κάτοικοι φορολογούνται μόνο από βουλγαρικές πηγές μέσω μόνιμης εγκατάστασης (PE) ή / και μέσω παρακράτησης φόρου (WHT), ανάλογα με την περίπτωση. Γενικά, το εταιρικό εισόδημα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών (CIT) με κατ'αποκοπή ποσοστό 10%. Το εισόδημα που κερδίζουν οι διοργανωτές παιχνιδιών για τα οποία το στοίχημα περιλαμβάνεται στην τιμή ενός τηλεφώνου ή άλλης τηλεπικοινωνιακής υπηρεσίας υπόκειται σε εναλλακτικό φόρο 15%, που εφαρμόζεται στην αύξηση της τιμής του τηλεφώνου ή άλλης τηλεπικοινωνιακής υπηρεσίας (δηλαδή η διαφορά μεταξύ την κανονική τιμή της υπηρεσίας και τη νέα υψηλότερη τιμή λόγω του παιχνιδιού). Για τη λειτουργία μηχανημάτων τυχερών παιχνιδιών εφαρμόζεται φόρος σταθερού ποσού. Τα online τυχερά παιχνίδια απαλλάσσονται από τον εναλλακτικό φόρο (και υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή), όπως επίσης και ένα σημαντικό μέρος των άλλων τυχερών παιχνιδιών (δηλαδή το σύνολο των αθλητικών στοιχημάτων, συμπεριλαμβανομένων των αγώνων αλόγων και σκύλων και στοιχημάτων σε τυχαία γεγονότα ή σχετίζονται με τη γνώση των γεγονότων). Ένα ειδικό εναλλακτικό φορολογικό καθεστώς ισχύει για τη λειτουργία των εμπορικών ναυτικών σκαφών, σύμφωνα με την καθαρή τους χωρητικότητα, με συντελεστή 10%. Δεν υπάρχουν φόροι εισοδήματος εταιρικών ή τοπικών κυβερνήσεων στη Βουλγαρία.

4.4.4 Γαλλία

Στην Γαλλία το εταιρικό εισόδημα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών με σταθερό ποσοστό 33,33%. Σύμφωνα με το σχέδιο δράσης που εξέδωσε ο Πρωθυπουργός της Γαλλίας

τον Σεπτέμβριο του 2017, οι μειώσεις των ποσοστών γαλλικών φόρων εισοδήματος θα ισχύουν για μια πενταετία ως εξής (για όλες τις εταιρείες με έσοδα άνω των 7,3 εκατ. Ευρώ):

- Για φορολογικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2018, ο πρότυπος συντελεστής φόρου εισοδήματος (CIT) για όλες τις εταιρείες είναι 28% για το φορολογητέο εισόδημα έως 500.000 ευρώ και το 33.33% για το φορολογητέο εισόδημα που υπερβαίνει το ποσό αυτό.
- Για τις φορολογικές χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2019, το κανονικό ποσοστό φόρου εισοδήματος για όλες τις εταιρείες θα είναι 28% για το φορολογητέο εισόδημα έως 500.000 ευρώ και το 31% για το φορολογητέο εισόδημα που υπερβαίνει το ποσό αυτό.
- Για φορολογικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2020, ο πρότυπος συντελεστής φόρου εισοδήματος για όλες τις εταιρείες θα είναι 28%.
- Για τις φορολογικές χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2021, ο πρότυπος συντελεστής φόρου εισοδήματος για όλες τις εταιρείες θα είναι 26,5%.
- Για τις φορολογικές χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2022, ο πρότυπος συντελεστής φόρου εισοδήματος για όλες τις εταιρείες θα είναι 25%.

Μια ημεδαπή εταιρεία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία για το εισόδημά της από τη Γαλλία. Από την άποψη αυτή, αποκλείονται τα έσοδα που προέρχονται από αλλοδαπές επιχειρηματικές δραστηριότητες (αν δεν υπάρχει συνθήκη που ισχύει μεταξύ της Γαλλίας και της αντίστοιχης αλλοδαπής χώρας) ή από αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση (εφόσον εφαρμόζεται φορολογική σύμβαση).

Μία μη κάτοικος εταιρεία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία για εισόδημα που αποδίδεται στη γαλλική επιχειρηματική δραστηριότητα ή σε γαλλική μόνιμη εγκατάσταση (PE), καθώς και για έσοδα από ακίνητα που βρίσκονται στη Γαλλία.

Όσον αφορά τις εταιρείες μεγάλου μεγέθους, ο φόρος κοινωνικών εισφορών που ανέρχεται στο 3,3% εκτιμάται βάσει του ποσού φόρου εισοδήματος από το οποίο αποσύρεται ένα επίδομα 763.000 ευρώ. Επιπλέον, το νομοσχέδιο για τα οικονομικά για το 2016 εισήγαγε πρόσθετη εισφορά οφειλόμενη από τις εταιρείες που υπόκεινται στον φόρο κοινωνικών εισφορών και των οποίων ο κύκλος εργασιών του προηγούμενου έτους είναι ίσος ή υπερβαίνει το 1 δισεκατομμύριο ευρώ. Αυτή η πρόσθετη εισφορά εισπράττεται με επιτόκιο 0,04% και

εκτιμάται βάσει του εκτιμώμενου κύκλου εργασιών του έτους. Η δόση που ανέρχεται στο 90% της συμπληρωματικής εισφοράς πρέπει να καταβληθεί και να δηλωθεί το αργότερο έως τις 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Η συμπληρωματική εισφορά που καταβάλλεται κατά τη διάρκεια ενός έτους αφαιρείται από το ποσό του φόρου κοινωνικών εισφορών για το επόμενο έτος. Σύμφωνα με τη δέσμευση της γαλλικής κυβέρνησης τον Σεπτέμβριο του 2017 και με πολλές πρόσφατες δικαστικές αποφάσεις, ο φόρος 3% επί των διανομών καταργείται εξ ολοκλήρου για τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το εισόδημα που προκύπτει από την πώληση ή την άδεια εκμετάλλευσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή κατοχυρώσιμων με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας εφευρέσεων φορολογείται με μειωμένο φόρο εισοδήματος που εισπράττεται με συντελεστή 15%. Ένας μειωμένος φορολογικός συντελεστής 15% εφαρμόζεται σε ορισμένα κεφαλαιακά κέρδη και δεν εισπράττεται φόρος εισοδήματος στο εισόδημα σε περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο.

4.4.5 Γερμανία

Η Γερμανία φορολογεί τους κατοίκους της εταιρίας στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Ωστόσο, οι περισσότερες συνθήκες αποφυγής διπλής φορολόγησης (DTT) απαλλάσσουν το εισόδημα που αναλογεί σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής (PE). Οι μη κάτοικοι με μόνιμη εγκατάσταση ή εισόδημα περιουσίας φορολογούνται με εκτίμηση του εισοδήματος από γερμανική πηγή και όσοι κερδίζουν δικαιώματα και μερίσματα φορολογούνται με παρακράτηση στην πηγή. Οι τόκοι που καταβάλλονται στο εξωτερικό είναι, στις περισσότερες περιπτώσεις, απαλλαγμένοι από τον γερμανικό φόρο. Τα γερμανικά κέρδη των επιχειρήσεων υπόκεινται σε δύο φόρους, φόρο εταιρειών και φόρο εμπορίου. Ο φόρος εταιρειών εισπράττεται με ενιαίο συντελεστή 15% και υπόκειται σε επιπλέον χρέωση 5,5% (πρόσθετη επιβάρυνση αλληλεγγύης). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα συνολικό φορολογικό συντελεστή 15,825%.

Ο συντελεστής του εμπορικού φόρου είναι ένας συνδυασμός ενός ενιαίου φορολογικού συντελεστή 3,5% (βασικό επιτόκιο) και ενός δημοτικού φορολογικού συντελεστή (Hebesatz) ανάλογα με τον τόπο όπου βρίσκονται οι ΑΕ της επιχείρησης. Επί του παρόντος, οι δήμοι με τουλάχιστον 80.000 κατοίκους επιβάλλουν επί του παρόντος φόρο εμπορίου μεταξύ 12,6% (Hebesatz 360%) και 20,3% (Hebesatz 580%). Η βάση για αυτόν τον φόρο είναι το προσαρμοσμένο κέρδος για τους σκοπούς του φόρου εταιρειών: ειδικότερα, το 25% του συνολικού κόστους χρηματοδότησης άνω των 100.000 ευρώ (EUR), συμπεριλαμβανομένων

των έμμεσων χρηματοδοτικών δαπανών για χρηματοδοτικές μισθώσεις, μισθώματα και δικαιώματα, προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα. Εάν η βάση για τους δύο φόρους είναι πανομοιότυπη (πρακτικά απίθανη), η συνολική επιβάρυνση των εταιρικών κερδών που αποκόμισε στο Μόναχο θα ήταν 33%, στη Φρανκφούρτη, το βάρος θα ήταν 32% και στο Βερολίνο, θα ήταν 30,2%.

4.4.6 Δανία

Οι εταιρείες υπόκεινται σε φόρο επί του συνόλου των εισοδημάτων και επιτρέπονται μόνο οι εκπτώσεις επί των δαπανών που σχετίζονται με τις δραστηριότητες της εταιρείας. Σύμφωνα με το φορολογικό δίκαιο της Δανίας, επικρατεί η αρχή της εδαφικότητας. Ως εκ τούτου, μια δανική εταιρεία δεν φορολογείται στο παγκόσμιο εισόδημά της. Αντίθετα, το εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση (PE) εκτός της Δανίας ή από ακίνητα που βρίσκονται στο εξωτερικό αποκλείεται από το φορολογητέο εισόδημα. Οι εταιρείες μη μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται μόνο επί των κερδών που διανέμονται από το εισόδημα που προέρχεται από τη Δανία. Το ποσοστό του φόρου εισοδήματος (CIT) είναι 22%. Το συνηθισμένο ποσοστό φόρου εισοδήματος ύψους 22% δεν ισχύει για τις δραστηριότητες της δανικής επιχείρησης στον τομέα του πετρελαίου και του αερίου. Αντ' αυτού, υπάρχουν δύο «δακτυλιοειδείς» φόροι επί των δραστηριοτήτων της Δανίας στον τομέα του πετρελαίου και του αερίου. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25% αντί για 22% και το εισόδημα είναι δακτυλιοειδές (δηλαδή δεν μπορεί να αφαιρεθούν φορολογικές ζημίες από άλλα έσοδα στα έσοδα από τις δραστηριότητες της δανικής επιχείρησης στον τομέα του πετρελαίου και του αερίου). Εκτός από τον φόρο 25%, επιβάλλεται ειδικός φόρος εισοδήματος, με την επωνυμία «φόρος υδρογονανθράκων» στα κέρδη από την έρευνα και την εξόρυξη πετρελαίου και φυσικού αερίου στη δανική υφαλοκρηπίδα με συντελεστή 52%. Ο φόρος 25% αφαιρείται από τον υπολογισμό του φόρου υδρογονανθράκων, με αποτέλεσμα ένα πραγματικό φορολογικό συντελεστή 64%. Η ετήσια φορολογική απόσβεση των πλατφορμών, των φρεάτων και των εγκαταστάσεων μεταξύ των πλατφορμών επιτρέπεται έως και 15% λόγω της μείωσης του υπολοίπου. Οι αγωγοί και άλλα περιουσιακά στοιχεία της υποδομής μπορούν να αποσβένονται έως και 7%. Τα έξοδα εξερεύνησης μπορούν είτε να δαπανηθούν είτε να κεφαλαιοποιηθούν για φορολογικούς σκοπούς. Αν κεφαλαιοποιηθεί, το κόστος αποσβένεται σε πέντε έτη με 20% ετησίως από το έτος του πρώτου πετρελαίου. Εγκρίθηκε ένα νέο εθελοντικό και προσωρινό καθεστώς φορολογικών κινήτρων για εταιρείες πετρελαίου και φυσικού αερίου. Το νέο καθεστώς αυξάνει την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων που υπόκεινται σε φόρο υδρογονανθράκων στο

20% και αυξάνεται σε 6,5% σε έξι χρόνια (συνολικά 39%). Επιπλέον, προωθεί την απόσβεση, καθώς και την άνοδο, στο χρόνο πληρωμής.

Η δραστηριότητα που συνδέεται με την αναζήτηση, εξερεύνηση ή εκμετάλλευση πετρελαίου και φυσικού αερίου φορολογείται με συντελεστή 22%. Ωστόσο, υπόκειται σε πιο επιθετικό καθεστώς από τη μη πετρελαϊκή / αεροπορική δραστηριότητα. Οποιαδήποτε δραστηριότητα συνδέεται με πετρέλαιο και φυσικό αέριο (π.χ. γεωτρήσεις, σεισμολογικές μετρήσεις, υπηρεσίες κοιτασμάτων πετρελαίου) φορολογείται, ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει ή όχι μόνιμη εγκατάσταση (PE). Αυτό μπορεί να μετριαστεί από τις διατάξεις των εφαρμοστέων συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολόγησης. Η φορολογική νομοθεσία της Δανίας προβλέπει ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς για ναυτιλιακές οντότητες. Η βασική αρχή του Σχεδίου φόρου χωρητικότητας είναι ότι επιλέξιμη ναυτιλιακή φορείς δεν φορολογούνται βάσει των πραγματικών εισοδημάτων τους που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους, αλλά σε μια εικονική εισοδήματος βάσει των καθαρών τόπων (NT) ικανότητα μεταφοράς του στόλου τους που χρησιμοποιούνται για σκοπούς που καλύπτονται από το του νόμου περί φόρου χωρητικότητας. Δεν υπάρχει τοπικός φόρος εισοδήματος ή παρόμοια επιβάρυνση.

4.4.7 Εσθονία

Όλα τα αδιανέμητα εταιρικά κέρδη απαλλάσσονται από το φόρο και η απαλλαγή αυτή καλύπτει τόσο τα ενεργά (π.χ. εμπορικά) όσο και τα παθητικά (π.χ. μερίσματα, τόκους, δικαιώματα) είδη εσόδων. Καλύπτει επίσης τα κέρδη κεφαλαίου από την πώληση όλων των τύπων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών, των κινητών αξιών και της ακίνητης περιουσίας. Αυτό το φορολογικό καθεστώς διατίθεται σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Εσθονία και σε μόνιμες εγκαταστάσεις (ΑΕ) μη κατοίκων εταιρειών που είναι εγγεγραμμένες στην Εσθονία. Η φορολόγηση των εταιρικών κερδών αναβάλλεται μέχρις ότου τα κέρδη διανεμηθούν ως μερίσματα ή θεωρηθούν ως διανεμημένα, όπως στην περίπτωση των προσαρμογών των τιμών μεταβίβασης, των εξόδων και των πληρωμών που δεν έχουν επιχειρησιακό σκοπό, περιθωριακά οφέλη, δώρα, δωρεές και εκπροσώπηση έξοδα. Τα κατανεμημένα κέρδη υπόκεινται γενικά σε ποσοστό φόρου εισοδήματος 20% στα 20/80 του καθαρού ποσού της διανομής κερδών. Για παράδειγμα, μια εταιρεία που διαθέτει κέρδη 100 ευρώ (EUR) διαθέσιμα για διανομή μπορεί να διανείμει μερίσματα ύψους 80 ευρώ, στα οποία οφείλει να καταβάλει φόρο εισοδήματος ύψους 20 ευρώ. Από το 2018 και μετά, ο φόρος εισοδήματος θα ανέρχεται σε ποσοστό 14% για τις εταιρείες που πραγματοποιούν κανονικές

διανομές κερδών. Η καταβολή μερίσματος στο ποσό που είναι κατώτερο ή ίσο με την έκταση των φορολογηθέντων μερισμάτων που καταβλήθηκαν κατά τα τρία προηγούμενα έτη (20%) θα φορολογείται με συντελεστή 14% (ο φορολογικός συντελεστής στο καθαρό ποσό είναι 14/86 αντί του κανονικού 20/80). Σε περίπτωση που ο δικαιούχος του μερίσματος 14% είναι είτε κάτοικος είτε μη κάτοικος, εφαρμόζεται συντελεστής παρακράτησης φόρου (WHT) 7%, εκτός εάν μια συνθήκη φόρου προβλέπει χαμηλότερο συντελεστή παρακράτησης φόρου (WHT) (5% ή 0%). Το 2018 θα πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του μέσου μερίσματος. Ο φόρος αυτός θεωρείται φόρος εισοδήματος και όχι παρακρατούμενος φόρος (WHT), οπότε ο φορολογικός συντελεστής δεν επηρεάζεται από μια ισχύουσα φορολογική σύμβαση. Ορισμένες κατανομές εξαιρούνται από το φόρο αυτό. Στην Εσθονία, οι ημεδαπές εταιρείες φορολογούνται με κέρδη που διανέμονται από το παγκόσμιο εισόδημά τους, ενώ οι αλλοδαπές ΑΕ φορολογούνται μόνο με κέρδη που διανέμονται από έσοδα που προέρχονται από εσθονικές πηγές. Άλλα εισοδήματα από την εσθονική πηγή που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να υπόκεινται σε παρακρατούμενο φόρο (WHT) ή φόρο εισοδήματος μέσω αξιολόγησης. Δεν υπάρχουν δημοτικοί ή τοπικοί φόροι εισοδήματος στην Εσθονία.

4.4.8 Ηνωμένο Βασίλειο

Οι εταιρείες που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο με τα παγκόσμια κέρδη τους (υπόκεινται σε εξαίρεση για μόνιμες εγκαταστάσεις εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου), ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες υπόκεινται στον φόρο εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου μόνο από τα κέρδη από εμπορικές συναλλαγές που αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση(PE) στο Ηνωμένο Βασίλειο ή τα κέρδη από εμπορικές συναλλαγές που σχετίζονται με συναλλαγές διαπραγμάτευσης ή ανάπτυξης γηπέδων στο Ηνωμένο Βασίλειο (ανεξάρτητα από το αν υπάρχει UK PE) και το φόρο εισοδήματος του Ηνωμένου Βασιλείου για οποιοδήποτε άλλο εισόδημα από το Ηνωμένο Βασίλειο. Στην πράξη, για πολλές επιχειρήσεις, η εφαρμογή ενός ευρέος φάσματος φορολογικών συνθηκών, μαζί με την εξαίρεση από τα μερίσματα, καθιστά το σύστημα φόρου εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου περισσότερο σαν εδαφικό σύστημα. Ο κανονικός συντελεστής του φόρου εταιρειών είναι 19% για το έτος που αρχίζει την 1η Απριλίου 2018. Προτείνεται ότι το ποσοστό αυτό θα μειωθεί στο 17% για το έτος που αρχίζει την 1η Απριλίου 2020. Όταν τα φορολογητέα κέρδη μπορούν να αποδοθούν στην εκμετάλλευση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εφαρμόζεται χαμηλότερος πραγματικός φορολογικός συντελεστής το ποσοστό του οποίου είναι 10% από την 1η Απριλίου

2017. Τα κέρδη μπορούν να περιλαμβάνουν ένα σημαντικό μέρος του εμπορικού κέρδους από τις πωλήσεις ενός προϊόντος που περιλαμβάνει ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας και όχι μόνο το εισόδημα από τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Το καθεστώς αυτό αναθεωρήθηκε από τον Ιούνιο του 2016. Εκτός από τέσσερις ειδικές εξαιρέσεις, δεν υπάρχουν ειδικά καθεστώτα για συγκεκριμένους τύπους ή μεγέθη επιχειρηματικής δραστηριότητας. Γενικά, όλες οι εταιρείες σε όλους τους τομείς υπόκεινται στους ίδιους συντελεστές και κανόνες φόρου εταιρειών. Ωστόσο, ορισμένες θεραπείες και ανακούφιση ποικίλλουν ανάλογα με το μέγεθος, συμπεριλαμβανομένης της τιμολόγησης των μεταβιβάσεων, των πιστώσεων έρευνας και ανάπτυξης και ορισμένων στόχων κατά των φοροαποφυγής. Για τις μεγάλες εταιρείες, υπάρχουν ορισμένες πρόσθετες απαιτήσεις συμμόρφωσης και υποβολής εκθέσεων. Τα κέρδη που προκύπτουν από την εξόρυξη πετρελαίου ή φυσικού αερίου ή από δικαιώματα πετρελαίου ή φυσικού αερίου στο Ηνωμένο Βασίλειο και στο ηπειρωτικό υφαλοκλίβη του Ηνωμένου Βασιλείου υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με τους συντελεστές που εφαρμόζονται το 2006, πλήρες ποσοστό 30% και χαμηλό ποσοστό κερδών 19%. Τέτοιες δραστηριότητες προσελκύουν επίσης το 100% των κεφαλαιακών δικαιωμάτων στις περισσότερες κεφαλαιουχικές δαπάνες. Μια επιπρόσθετη φορολογική επιβάρυνση 10% ισχύει για τα «προσαρμοσμένα» κέρδη δακτυλίου εκτός από τον κανονικό φόρο εταιρειών. Ο φόρος εισοδήματος πετρελαίου ορίζεται τώρα στο 0%, αλλά διατηρείται για τεχνικούς και ιστορικούς λόγους σε σχέση με ορισμένα παλαιά πετρελαϊκά πεδία. Οι επιχειρήσεις ασφάλισης ζωής υπόκεινται επίσης σε ειδικό φόρο εισοδήματος, το οποίο περιλαμβάνει αποτελεσματικά διαφορετικούς συντελεστές φορολογίας εταιρειών καθώς και ειδικούς κανόνες για τον υπολογισμό των κερδών. Οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο εταιρειών και εκμεταλλεύονται πλοία με επιφύλαξη που διαχειρίζονται στρατηγικά και εμπορικά στο Ηνωμένο Βασίλειο μπορούν να επιλέξουν να εφαρμόσουν φόρο χωρητικότητας αντί του φόρου εταιρειών. Ο φόρος χωρητικότητας είναι μια εναλλακτική μέθοδος υπολογισμού των κερδών του εταιρικού φόρου σε σχέση με την καθαρή χωρητικότητα των πλοίων που εκτελούν πτήσεις. Το κέρδος φόρου χωρητικότητας αντικαθιστά το φορολογικώς προσαρμοσμένο κέρδος / ζημία σε ναυτιλιακή επιχείρηση και ορισμένες σχετικές δραστηριότητες, καθώς και τα φορολογητέα κέρδη / ζημίες που προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία Φόρου χωρητικότητας. Οποιαδήποτε άλλα κέρδη φορολογούνται βάσει του κανονικού καθεστώτος φορολογίας εταιρειών. Ένας συμπληρωματικός φόρος εφαρμόζεται στις εταιρείες του τραπεζικού τομέα σε ποσοστό 8% επί κερδών άνω των 25 εκατομμυρίων στερλίνων (GBP). Επίσης, η χρήση των απωλειών είναι περιορισμένη. οι μεταφερθείσες ζημίες από εμπορικές συναλλαγές μπορούν να καθοριστούν έναντι μόνο 25% των κερδών σε μια περίοδο. Μία αλλοδαπή εταιρία υπόκειται

στον φόρο εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου μόνο από τα κέρδη συναλλαγών μιας μόνιμης εγκατάστασης (PE) στο Ηνωμένο Βασίλειο ή από τα κέρδη συναλλαγών που οφείλονται σε συναλλαγές διαπραγμάτευσης ή ανάπτυξης βρετανικού εδάφους (ανεξάρτητα από το αν υπάρχει UK PE). Οποιοδήποτε άλλο εισόδημα από το Ηνωμένο Βασίλειο που εισπράττεται από εταιρεία μη μόνιμο κάτοικο υπόκειται στον φόρο εισοδήματος του Ηνωμένου Βασιλείου με βάση το βασικό επιτόκιο, επί του παρόντος 20%, χωρίς δικαιώματα (με την επιφύλαξη τυχόν απαλλαγής που προσφέρεται από σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης, εάν ισχύει). Αυτή η χρέωση γενικά προκύπτει σε σχέση με τα εισοδήματα από ενοίκια του Ηνωμένου Βασιλείου που εισπράττονται από έναν μη μόνιμο κάτοικο (NRL). Ως εκ τούτου, το Ηνωμένο Βασίλειο εφαρμόζει ένα καθεστώς NRL το οποίο απαιτεί από τον πράκτορα ενοικίασης ή τους ενοικιαστές του NRL να παρακρατούν τον ενδεδειγμένο φόρο στην πηγή, εκτός εάν έχουν ενημερωθεί ότι το NRL έχει υποβάλει αίτηση και έχει λάβει άδεια να λάβει ακαθάριστα ενοίκια. Προτείνεται ότι, από τον Απρίλιο του 2019, οι μη εγκατεστημένες εταιρείες θα υπόκεινται σε βρετανικό φόρο για τη διάθεση περιουσίας του Ηνωμένου Βασιλείου και, από τον Απρίλιο του 2020, τα εισοδήματα και κέρδη που εισπράττουν οι μη κάτοικοι από τις περιουσίες του Ηνωμένου Βασιλείου θα επιβαρύνονται με φόρο εταιρειών. Ο φόρος diverted profits tax (DPT) είναι ένας ξεχωριστός φόρος που επιβάλλεται σε 25% (ή 55% στην περίπτωση πράξεων περιφράξεως του Ηνωμένου Βασιλείου, δηλ. γενικά σε επιχειρήσεις εξόρυξης πετρελαίου) στα εκτραπέντα κέρδη (όπως ορίζονται). Δεν υπάρχουν τοπικοί ή επαρχιακοί φόροι επί του εισοδήματος, μολονότι ισχύουν νομοθετικές εξουσίες για τη θέσπιση μειωμένου συντελεστή φόρου εταιρειών στη Βόρεια Ιρλανδία.

4.4.9 Ιρλανδία

Ο φόρος εταιρειών φορολογείται ως εξής στα έσοδα και τα κέρδη κεφαλαίου:

Standard rate on income ('trading rate')	Higher rate on income ('passive rate')	Capital gains rate
12.5%	25%	33%

Οι μόνιμες εταιρείες φορολογούνται στην Ιρλανδία με τα παγκόσμια κέρδη τους. Οι αλλοδαπές εταιρείες υπόκεινται στον ιρλανδικό φόρο εταιρειών μόνο στα κέρδη συναλλαγών ενός ιρλανδικού υποκαταστήματος ή πρακτορείου και στον ιρλανδικό φόρο εισοδήματος (γενικά μέσω παρακράτησης φόρου) σε ορισμένα έσοδα από την ιρλανδική προέλευση. Τα μη εμπορικά (παθητικά) εισοδήματα περιλαμβάνουν μερίσματα από εταιρείες που κατοικούν εκτός Ιρλανδίας (με ορισμένες εξαιρέσεις), τόκοι, ενοίκια και δικαιώματα. Η νομοθεσία

προβλέπει ότι ορισμένα έσοδα από μερίσματα (π.χ. εισόδημα από αλλοδαπές συναλλαγές) φορολογούνται στο 12,5%. Ο υψηλότερος συντελεστής (ήτοι 25%) ισχύει επίσης για τα έσοδα που προέρχονται από επιχείρηση που ασκείται εξ ολοκλήρου εκτός της Ιρλανδίας και για τα έσοδα από εργασίες εξόρυξης, εξόρυξης και εκμετάλλευσης πετρελαίου. Για ορισμένες δραστηριότητες πετρελαίου ισχύει ένας πρόσθετος φόρος ενοικίου πόρων κέρδους. Ανάλογα με την απόδοση κέρδους μιας τοποθεσίας, ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής μπορεί να κυμαίνεται από 25% έως 40%. Οι λεγόμενες «close companies»²¹ ενδέχεται να υπόκεινται σε πρόσθετους εταιρικούς φόρους επί των αδιανέμητων εσόδων από επενδύσεις (συμπεριλαμβανομένων των ιρλανδικών μερισμάτων) και στα αδιανέμητα εισοδήματα από επαγγελματικές υπηρεσίες. Παραδείγματα επαγγελματικών υπηρεσιών περιλαμβάνουν επαγγέλματα όπως δικηγόρος, λογιστής, γιατρός και μηχανικός. Η Ιρλανδία δεν επιβάλλει τοπικούς ή περιφερειακούς φόρους επί του εισοδήματος.

4.4.10 Ισπανία

Το ποσοστό γενικού φόρου εισοδήματος εταιρειών (CIT) στην Ισπανία είναι 25%. Μπορούν να ισχύουν και άλλοι φορολογικοί συντελεστές, ανάλογα με τον τύπο της εταιρείας που φορολογείται και τον τύπο της επιχείρησης που πραγματοποιείται. Οι μόνιμες εταιρείες φορολογούνται με βάση το παγκόσμιο εισόδημά τους. Για τις μόνιμες εγκαταστάσεις (PE) στην Ισπανία ξένων εταιρειών, ο φόρος εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής (NRIT) φορολογείται με βάση το εισόδημα που μπορεί να κατανεμηθεί στην μόνιμη εγκατάσταση με φορολογικό συντελεστή 25%. Ο φόρος εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής (NRIT) χρεώνεται επίσης σε μη εγκατεστημένες ξένες εταιρείες / φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν εισόδημα στην Ισπανία. Οι νεοσύστατες εταιρείες φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 15% τόσο για την πρώτη φορολογική περίοδο κατά την οποία αποκτούν κέρδος όσο και για την επόμενη φορολογική περίοδο. Αυτός ο φορολογικός συντελεστής δεν ισχύει για εταιρείες οι οποίες, κατά νόμο, θεωρούνται εταιρείες μετοχών ή νεοσύστατες εταιρείες που αποτελούν μέρος εθνικού ή διεθνούς ομίλου. Ο μειωμένος συντελεστής μπορεί επίσης να είναι ανεφάρμοστος εάν μια τέτοια επιχειρηματική δραστηριότητα είχε προηγουμένως πραγματοποιηθεί από συνδεδεμένη οντότητα ή άτομο. Ο φόρος των επιχειρήσεων και των επαγγελματικών δραστηριοτήτων είναι ένας τοπικός άμεσος φόρος επιβαλλόμενος ετησίως για την εκτέλεση στην Ισπανία επιχειρηματικών, επαγγελματικών ή καλλιτεχνικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από το αν

²¹ Close company: είναι μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με πέντε ή λιγότερους «συμμετέχοντες» ή μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, της οποίας όλοι οι «συμμετέχοντες» είναι επίσης διευθυντές.

εκτελούνται ή όχι σε συγκεκριμένο χώρο. Ο οφειλόμενος φόρος εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως ο τύπος της δραστηριότητας που ασκείται και ο τόπος και το μέγεθος των εγκαταστάσεων όπου διεξάγεται η δραστηριότητα. Όσον αφορά τα όρια, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15% του υποτιθέμενου μέσου κέρδους της επαγγελματικής / οικονομικής δραστηριότητας. Οι υποκείμενες σε φόρο εισοδήματος εταιρίες και οι αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν δραστηριότητα στην Ισπανία μέσω μόνιμης εγκατάστασης (PE) επιβαρύνονται από τον φόρο αυτόν εάν ο καθαρός κύκλος εργασιών τους για το φορολογικό έτος της τελευταίας δήλωσης φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκε πριν από την ημερομηνία του φόρου τοπικού φόρου (1η Ιανουαρίου) ήταν μικρότερο από 1 εκατομμύριο ευρώ (ευρώ).

4.4.11 Ιταλία

Οι ιταλικές νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών, γνωστό ως imposta sul reddito sulle società ή IRES, και σε περιφερειακό φόρο παραγωγής, γνωστό ως imposta regionale sulle attività produttive ή IRAP. Οι κανονικοί συντελεστές είναι οι ακόλουθοι:

- 24% για το IRES,
- 3,9% για το IRAP.

Μέχρι το 2016, το ποσοστό IRES ήταν 27,5%. Ειδικοί κανόνες ισχύουν για τους τραπεζικούς και χρηματοπιστωτικούς φορείς. Διαφορετικά ποσοστά IRAP ισχύουν για ορισμένες οντότητες (δηλαδή τράπεζες και χρηματοπιστωτικές οντότητες, ασφαλιστικές εταιρίες, οντότητες με καθορισμένο κρατικό αποκλειστικό δικαίωμα παροχής υπηρεσιών). Οι περιφέρειες έχουν την εξουσία να αυξάνουν ελαφρώς ή να μειώνουν τα ποσοστά του IRAP. Οι εταιρικές αναδιαρθρώσεις, όπως οι συγχωνεύσεις, οι απορροφήσεις και οι εισφορές σε είδος, είναι καταρχήν φορολογικά ουδέτερες, ακόμη και αν, για λόγους οικονομικής λογιστικής, η συναλλαγή έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση υψηλότερων αξιών των περιουσιακών στοιχείων ή της υπεραξίας. Οι εταιρίες μπορούν να επιλέξουν να αποκτήσουν μερική ή πλήρη αναγνώριση για φορολογικούς σκοπούς της αύξησης των χρηματοοικονομικών λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων ή της υπεραξίας που προκύπτει από τις εταιρικές αναδιαρθρώσεις, υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλουν υποκατάστατο φόρο.

Ο φόρος υποκατάστασης υπολογίζεται βάσει της φορολογικής αύξησης και βασίζεται σε προοδευτικά ποσοστά 12% έως 16%. Τα πρώτα 5 εκατομμύρια ευρώ φορολογούνται στο 12%, η δόση άνω των 5 εκατομμυρίων ευρώ αλλά μικρότερη από 10 εκατομμύρια ευρώ φορολογείται με συντελεστή 14% και το ποσό που υπερβαίνει τα 10 εκατομμύρια ευρώ

φορολογείται στο 16%. Ο φόρος υποκατάστασης μπορεί επίσης να καταβληθεί σε τρεις ετήσιες δόσεις ύψους 30% κατά το έτος εκλογής, κατά 40% κατά το δεύτερο έτος και κατά 30% κατά το τρίτο έτος συν τόκους με επιτόκιο 2,5% ετησίως επί των αναβαλλόμενων ποσών. Ο φόρος υποκατάστασης δεν είναι εκπεστέος για τους σκοπούς του IRES ή του IRAP. Επιπλέον, οι αυξημένες αξίες της υπεραξίας και των εμπορικών σημάτων που αποκτήθηκαν από τις πράξεις αναδιοργάνωσης που πραγματοποιήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2016 μπορούν να αποσβένονται για φορολογικούς σκοπούς σε πέντε φορολογικά έτη (πριν από το 2016, μέχρι δέκα έτη) αντί των κανονικά επιτρεπόμενων 18 ετών από καταβάλλοντας ένα υποκατάστατο φόρο ύψους 16%. Η μεγαλύτερη φορολογική απόσβεση που προκύπτει από αυτές τις εκλογές ισχύει από τη φορολογική περίοδο που ακολουθεί την περίοδο κατά την οποία καταβάλλεται ο υποκαταστάτης. Για παράδειγμα, αν μια συναλλαγή συγχώνευσης πραγματοποιήθηκε κατά το έτος ένα και ο υποκαταστάτης φόρος καταβλήθηκε στο δεύτερο έτος, η αυξημένη φορολογική απόσβεση θα ξεκινούσε το τρίτο έτος. Οι ιταλικές ναυτιλιακές εταιρίες που είναι φορολογικοί κάτοικοι, καθώς και οι ναυτιλιακές εταιρείες μη μόνιμων κατοίκων που δραστηριοποιούνται στην Ιταλία μέσω εταιρίας διαμεσολάβησης, μπορούν να τύχουν και, στη συνέχεια, να επιλέξουν να υπαχθούν στο ιταλικό φορολογικό καθεστώς χωρητικότητας. Το καθεστώς επιτρέπει κατ' ουσίαν τον προσδιορισμό του υποτιθέμενου εισοδήματος που βασίζεται στην καθαρή χωρητικότητα των πλοίων που πληρούν τις προϋποθέσεις και κατανέμεται στις πραγματικές ημέρες αποστολής (κατά κεφαλήν εισόδημα). Το εισόδημα βάσει της χωρητικότητας υπόκειται αποκλειστικά στο IRES.

4.4.12 Ολλανδία

Σε γενικές γραμμές, μια εταιρεία εγκατεστημένη στην Ολλανδία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά της. Ωστόσο, ορισμένα έσοδα μπορούν να εξαιρεθούν ή να εξαιρεθούν από τη φορολογική βάση. Οι μη μόνιμοι κάτοικοι έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τα έσοδα από ολλανδικές πηγές. Ο βασικός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι σήμερα 25%. Υπάρχουν δύο φορολογητέες εισοδηματικές ακύλες. Για το πρώτο εισόδημα ισχύει ένα χαμηλότερο ποσοστό 20%, το οποίο αποτελείται από φορολογητέο εισόδημα έως 200.000 ευρώ (EUR). Ο κανονικός συντελεστής εφαρμόζεται στην υπέρβαση του φορολογητέου εισοδήματος. Η προηγούμενη πρόταση για αύξηση του πρώτου σκέλους σε 250.000 ευρώ ανά 2018, σε 300.000 ευρώ το 2020 και σε 350.000 ευρώ από το 2021, αναστέλλεται. Το πρώτο σκέλος θα εξακολουθήσει να εφαρμόζεται στα φορολογητέα εισοδήματα μέχρι 200.000 ευρώ. Ωστόσο, ο νέος συνασπισμός εξέφρασε την

πρόθεσή του να μειώσει τόσο τον χαμηλότερο όσο και τον κανονικό συντελεστή φόρου εισοδήματος από το 2019. Το ποσοστό θα μειωθεί σταδιακά από 25% σε 24% το 2019, σε 22,5% το 2020 και σε 21% το 2021, Ενώ το χαμηλότερο ποσοστό θα μειωθεί κατά τα ίδια στάδια από 20% σε 19% το 2019 σε 17,5% το 2020 και σε 16% το 2021. Δεν υπάρχει ακόμα νομοθετική πρόταση. Γενικά, στο πλαίσιο του υφιστάμενου καθεστώτος για τα αμοιβαία κεφάλαια των δημοσίων επενδύσεων, το επιτόκιο φόρου για ταμεία δημοσίων επενδύσεων είναι 0%, υπό τον όρο ότι το κέρδος τους θα τεθεί στη διάθεση των μετόχων και των κατόχων πιστοποιητικών συμμετοχής το αργότερο οκτώ μήνες μετά το τέλος του έτους. Ένα ειδικό καθεστώς ισχύει όσον αφορά τα κέρδη, περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, που προέρχονται από ένα αυτοτελές άυλο περιουσιακό στοιχείο (που αναπτύχθηκε μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2006). Σε αυτό το αποκαλούμενο κουτί καινοτομίας, ο φορολογούμενος μπορεί να επιλέξει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την εφαρμογή χαμηλότερου πραγματικού επιτοκίου στα φορολογητέα κέρδη που προέρχονται από αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Μετά την ολλανδική φορολογική δέσμη του 2018, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής του τομέα καινοτομίας αυξάνεται σε 7% από την 1η Ιανουαρίου 2018 (προηγούμενος 5%). Το κουτί καινοτομίας εφαρμόζεται εάν τουλάχιστον το 30% των κερδών προέρχεται από το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας. Οι εταιρείες που έχουν πραγματοποιήσει συγκεκριμένα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης (E & A) για την ανάπτυξη πνευματικής ιδιοκτησίας (ΠΕ) για την οποία δεν έχει χορηγηθεί δίπλωμα ευρεσιτεχνίας έχουν επίσης δικαίωμα για ευνοϊκό πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Αυτό εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι αυτά τα προσόντα E & A περιήλθαν στο ενεργητικό της εταιρείας μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2007. Ο χαμηλότερος πραγματικός φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται μόνο στο θετικό εισόδημα, επιτρέποντας να λαμβάνονται πλήρως υπόψη οι απώλειες καινοτομίας. Είναι επίσης δυνατό να συμπεριληφθούν τα κέρδη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που παράγεται κατά την περίοδο μεταξύ της αίτησης για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας και της χορήγησης του διπλώματος ευρεσιτεχνίας στο πλαίσιο του καθεστώτος καινοτομίας (όχι για στοιχεία ενεργητικού E & A). Για να ενθαρρυνθούν οι επιχειρηματίες που ασχολούνται με την θαλάσσια ναυσιπλοΐα, ένα ευνοϊκό καθεστώς (γνωστό ως ολλανδικό καθεστώς χωρητικότητας) μπορεί να είναι διαθέσιμο σε ορισμένες ναυτιλιακές εταιρείες. Στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, το φορολογητέο κέρδος ενός ναυτιλιακού σκάφους βασίζεται στην καθαρή του χωρητικότητα, πολλαπλασιαζόμενη επί ένα σταθερό ποσό τεκμαιρόμενου κέρδους ανά τόνο αντί των πραγματικών κερδών από την εκμετάλλευση. Το καθεστώς ισχύει μόνο για τον υπολογισμό του κέρδους που σχετίζεται με τις επιλέξιμες ναυτιλιακές δραστηριότητες. Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν τα πλοία που εκτελούν διεθνείς μεταφορές

(συμπεριλαμβανομένων των μεταφορών με σκοπό την εκμετάλλευση των φυσικών πόρων στη θάλασσα), τις δραστηριότητες τοποθέτησης καλωδίων και σωλήνων στο βυθό της θάλασσας, τη ρυμούλκηση και βυθοκόρηση και τις συναφείς δραστηριότητες. Τα κέρδη από τις επιλέξιμες δραστηριότητες φορολογούνται με κέρδος ανά τετραγωνικό μέτρο σύμφωνα με ένα σύστημα κλίμακας πέντε βαθμίδων. Το καθεστώς φορολόγησης βάσει της χωρητικότητας εφαρμόζεται κατόπιν αιτήσεως και για καθορισμένη περίοδο δέκα ετών ή πολλαπλάσια της δεκαετούς περιόδου. Δεν υπάρχουν επαρχιακοί ή δημοτικοί φόροι εισοδήματος εταιρειών στην Ολλανδία.

4.4.13 Κροατία

Ο εταιρικός φόρος εισοδήματος (CIT) καταβάλλεται γενικά με επιτόκιο 18%. Για τους φορολογούμενους με έσοδα κατά τη φορολογική περίοδο κάτω από 3 εκατομμύρια κροατικά κούνα (HRK), εφαρμόζεται συντελεστής 12%. Αυτό ισχύει για τις φορολογικές χρήσεις που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 (προηγούμενος, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος ήταν κατ'ελάχιστον 20%). Υποκείμενοι σε φόρο εισοδήματος είναι επιχειρήσεις που ασκούν μακροπρόθεσμα ανεξάρτητες δραστηριότητες με σκοπό την άντληση κερδών, υποκαταστήματα ξένων επιχειρήσεων, επιχειρήσεις που ελέγχουν μετοχές κεφαλαίου και φυσικά πρόσωπα που επιλέγουν να πληρώνουν φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων αντί του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (PIT). Οι κάτοικοι της Κροατίας καταβάλλουν φόρο εισοδήματος σε κέρδη που προέρχονται από την Κροατία και το εξωτερικό, ενώ οι μη κάτοικοι (π.χ. υποκαταστήματα) καταβάλλουν φόρο εισοδήματος μόνο στα κέρδη που προέρχονται από την Κροατία. Η φορολογική βάση περιλαμβάνει επίσης τα κέρδη που προκύπτουν από την εκκαθάριση, την πώληση, την αλλαγή της νομικής μορφής και τη διαίρεση του φορολογούμενου αν αυτή προσδιορίζεται στις αγοραίες αξίες. Οι φορολογούμενοι που πραγματοποιούν έσοδα κάτω των 3 εκατομμυρίων κροατικά κούνα (HRK) μπορούν να καθορίσουν τη φορολογική βάση σύμφωνα με την αρχή των ταμειακών διαθεσίμων. Δεν υπάρχουν σημαντικοί τοπικοί ή τοπικοί φόροι επί του εισοδήματος.

4.4.14 Κύπρος

Όλες οι εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου φορολογούνται από το εισόδημά τους που προέρχεται ή προέρχεται από όλες τις πηγές στην Κύπρο και στο εξωτερικό. Μια εταιρεία που δεν είναι μόνιμος κάτοικος Κύπρου φορολογείται με βάση το εισόδημα που προέρχεται ή προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα που πραγματοποιείται μέσω

μόνιμης εγκατάστασης στην Κύπρο και από ορισμένα άλλα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές στην Κύπρο. Το πρότυπο ποσοστό φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Κύπρο είναι 12,5%. Ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος της Κύπρου προβλέπει ρητώς ορισμένες εξαιρέσεις για πολλούς και ποικίλους τύπους εισοδημάτων, κερδών και κερδών. Η ειδική αμυντική εισφορά (SDC) επιβάλλεται μόνο στο μη απαλλασσόμενο εισόδημα από μερίσματα, στο «παθητικό» εισόδημα από τόκους και στα εισοδήματα από ενοίκια κατοίκων Κύπρου. Οι μη φορολογικοί κάτοικοι της Κύπρου απαλλάσσονται από αυτήν.

Τα μερίσματα απαλλάσσονται γενικά από την ειδική αμυντική εισφορά (SDC), με την επιφύλαξη ορισμένων σπάνια εφαρμοστέων περιορισμών. Οι τόκοι που εισπράττονται από τα συστήματα συλλογικών επενδύσεων κλειστού τύπου ή αορίστου χρόνου (CIS) δεν υπόκεινται ποτέ στην ειδική αμυντική εισφορά (SDC), καθώς θεωρούνται ως «ενεργά» έσοδα από τόκους. Οι τόκοι αυτοί φορολογούνται μόνο με τον φόρο εισοδήματος (μετά την αφαίρεση των επιτρεπομένων εξόδων) με 12,5%. Οι τόκοι που εισπράττουν οι εταιρείες στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους, συμπεριλαμβανομένων των τόκων που συνδέονται στενά με τη συνήθη πορεία των εργασιών, θεωρούνται επίσης ως «ενεργητικά» έσοδα από τόκους και φορολογούνται μόνο βάσει του συντελεστή φόρου εισοδήματος 12,5% (μετά την αφαίρεση των επιτρεπομένων εξόδων). Όταν οι εταιρείες λαμβάνουν τόκους που δεν πληρούν τους όρους που καθορίζονται αμέσως παραπάνω, οι τόκοι θεωρούνται ως «παθητικά» έσοδα από τόκους, τα οποία υπόκεινται σε ειδική αμυντική εισφορά (SDC) (χωρίς έκπτωση εξόδων) με συντελεστή 30%. Το εν λόγω «παθητικό» φυσικό συμφέρον, ωστόσο, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος. Το ακαθάριστο εισόδημα από ενοίκια μειωμένο κατά 25% υπόκειται επίσης στην ειδική αμυντική εισφορά (SDC) με συντελεστή 3% (δηλ. Πραγματικό επιτόκιο 2,25%) επιπλέον του φόρου εισοδήματος (μετά την αφαίρεση των επιτρεπομένων δαπανών) κατά 12,5%. Για τις εταιρείες που κατέχουν πλοία, τα κέρδη που προέρχονται από τον πλοιοκτήτη πλοίου που είναι νηολογημένα στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (EOX) (καθώς και άλλες αλλοδαπές δικαιοδοσίες υπό όρους) από τη λειτουργία / ναύλωσή του απαλλάσσονται πλήρως από όλες άμεσοι φόροι. Ο όρος «ιδιοκτήτης» περιλαμβάνει έναν ναυλωτή γυμνού πλοίου ενός παράκτιου σκάφους που δεν είναι παράλληλα εγγεγραμμένο στην Κύπρο. Παρόμοια απαλλαγή ισχύει για τους ναυλωτές και τους διαχειριστές πλοίων. Αντί του φόρου εισοδήματος, οι πλοιοκτήτες, οι ναυλωτές και οι διαχειριστές καταβάλλουν φόρο χωρητικότητας στην καθαρή χωρητικότητα των πλοίων που κατέχουν, ναυλώσουν ή διαχειρίζονται. Επιπλέον, δεν υπάρχει φόρος επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε όλα τα επίπεδα διανομής από τα ανωτέρω πρόσωπα από τα

κέρδη που υπόκεινται σε φόρο χωρητικότητας και δεν υπάρχει φόρος επί της πώλησης ή μεταβίβασης πλοίου, μετοχής σε πλοίο ή μετοχών σε πλοίο και η διανομή τους. Η ίδια νομοθεσία προβλέπει επίσης την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των μισθών και παροχών του καπετάνιου, των αξιωματικών και του πληρώματος επί του σκάφους της κυπριακής σημαίας. Η επεξεργασία αυτή ισχύει μέχρι το 2020 και είναι υποχρεωτική για τους πλοιοκτήτες της Κυπριακής σημαίας, αλλά είναι προαιρετική για άλλους πλοιοκτήτες, ναυλωτές και διαχειριστές πλοίων. Δεν υπάρχουν τοπικοί φόροι εισοδήματος στην Κύπρο.

4.4.15 Λετονία

Σύμφωνα με τον νόμο φορολογίας της Λετονίας, όλα τα αδιανέμητα εταιρικά κέρδη απαλλάσσονται από αυτόν. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει τόσο τα ενεργά (π.χ. εμπορικά) όσο και τα παθητικά (π.χ. μερίσματα, τόκους, δικαιώματα) είδη εσόδων. Καλύπτει επίσης τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την πώληση όλων των τύπων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών και των τίτλων, εκτός από την πώληση ακίνητης περιουσίας από μη κατοίκους. Αυτό το φορολογικό καθεστώς διατίθεται σε εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στη Λετονία και σε μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών μη μόνιμων κατοίκων που είναι εγγεγραμμένες στη Λετονία. Η φορολόγηση των εταιρικών κερδών αναβάλλεται μέχρις ότου τα κέρδη αυτά διανεμηθούν ως μερίσματα ή θεωρούνται ότι διανέμονται.

Κατανομές κερδών:

- Μερίσματα (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών μερισμάτων).
- Πληρωμές ίσες με μερίσματα (δηλ. Μερίσματα κερδών από [α] συνεταιριστικές εταιρείες, [β] μοναδικούς εμπόρους, [γ] εταιρικές σχέσεις και [PE]).
- Μερίσματα (δηλαδή μέρος των κερδών που προστίθενται στο μετοχικό κεφάλαιο).

Για τις επισφαλείς απαιτήσεις, δεν επιβάλλεται φόρος εισοδήματος για την πληρωμή της αποζημίωσης εάν η οφειλή εισπραχθεί εντός 36 μηνών. Υπάρχει επίσης εξαίρεση εάν πληρούνται αρκετοί όροι του νόμου φορολογίας εισοδήματος. Για τις υπερβολικές πληρωμές τόκων, μόνο μία μέθοδος θα εφαρμοστεί μέχρι 3 εκατομμύρια ευρώ, (δηλαδή, λόγος χρέους / μετοχικού κεφαλαίου 4: 1). Μια δεύτερη μέθοδος (30% των κερδών πριν από τόκους, φόρους, αποσβέσεις και απόσβεση (EBITDA) θα τεθεί σε ισχύ εάν οι πληρωμές τόκων υπερβαίνουν τα 3 εκατομμύρια ευρώ. Η πίστωση σε συνδεδεμένα μέρη θα θεωρηθεί ως διανομή κερδών, εκτός από: α) τα δάνεια της μητρικής εταιρείας σε θυγατρική, β) βραχυπρόθεσμα δάνεια για περίοδο έως 12 μηνών, γ) ένα δάνειο που δεν υπερβαίνει το ένα που έχει εισπραχθεί από ένα μη

συνδεδεμένο μέρος ή το οποίο δεν υπερβαίνει ένα ορισμένο επίπεδο εγγεγραμμένου μετοχικού κεφαλαίου, δ) την περίπτωση όπου ο δανειστής δεν έχει διαφυγόντα κέρδη κατά την έναρξη του έτους. Ο ορισμός του «συνδεδεμένου μέρους» επεκτάθηκε και στις εταιρείες της Λετονίας με τουλάχιστον 20% μετόχους. Τα κατανεμημένα κέρδη υπόκεινται γενικά σε 20% συντελεστή φορολογίας στα 20/80 της διανομής του καθαρού κέρδους. Από τη Λετονική προοπτική, ο φόρος αυτός θεωρείται φόρος εισοδήματος και όχι παρακράτηση φόρου στην πηγή (WTT), οπότε το επιτόκιο δεν επηρεάζεται από μια ισχύουσα Συνθήκη Διπλής Φορολογίας (DTT). Στη Λετονία, οι ημεδαπές εταιρείες φορολογούνται με κέρδη που διανέμονται από το παγκόσμιο εισόδημά τους, ενώ οι ΑΕ των μη μόνιμων κατοίκων της ημεδαπής φορολογούνται μόνο με κέρδη που διανέμονται από έσοδα από τη Λετονία.

4.4.16 Λιθουανία

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 15%. Ωστόσο, οι μικρές επιχειρήσεις και οι γεωργικές εταιρείες μπορούν να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή 0% ή 5% εάν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Γενικά, ο φόρος εισοδήματος εφαρμόζεται στα φορολογητέα εισοδήματα που εισπράττει ένας Λιθουανός φορολογικός κάτοικος από τις τοπικές και παγκόσμιες δραστηριότητές του. Το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται με τη μείωση του γενικού εισοδήματος μιας συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου με εκπεστές δαπάνες και μη φορολογητέο εισόδημα. Το εισόδημα μιας φορολογικής εταιρίας δεν φορολογείται στη Λιθουανία εάν εισπράχθηκε από δραστηριότητες μέσω μόνιμης εγκατάστασης (PE) σε ξένη χώρα που βρίσκεται στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (EOX) ή έχει DTT με τη Λιθουανία και εάν η το εισόδημα υπόκειται σε φορολογία εκεί. Επιπλέον, ο φόρος εισοδήματος μπορεί να μειωθεί ή και να μην εφαρμοστεί εάν το εισόδημα που προέρχεται από ξένη πηγή δεν εισπράττεται μέσω μόνιμης εγκατάστασης (PE) επιβαρύνεται με παρακράτηση φόρου (WHT) σε ξένη χώρα και αυτή η χώρα έχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης (DTT) με τη Λιθουανία. Οι αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται γενικά με εισόδημα προερχόμενο από τη Λιθουανία που εισπράττεται μέσω τοπικής ΑΕ και μειώνεται με εκπεστές δαπάνες ή με εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου (WHT) στη Λιθουανία. Οι οντότητες με λιγότερους από δέκα υπαλλήλους και κάτω των 300.000 ευρώ σε ακαθάριστα ετήσια έσοδα μπορούν να επωφεληθούν από μειωμένο συντελεστή φόρου εισοδήματος 5%. Από την 1η Ιανουαρίου 2018, το ποσοστό μειώνεται στο 0% για το πρώτο έτος λειτουργίας, εάν πληρούνται ορισμένοι όροι. Το ποσοστό του φόρου εισοδήματος για ορισμένες ναυτιλιακές δραστηριότητες είναι 15%, με βάση τη συνάρτηση της λειτουργικής ικανότητας του πλοίου.

Αυτό το σταθερό ποσοστό μπορεί να εφαρμοστεί σε ναυτιλιακές οντότητες που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις που αναφέρονται στη νομοθεσία. Πρέπει να γίνει εκλογή στις φορολογικές αρχές για την εφαρμογή αυτού του καθεστώτος. Δεν υπάρχουν τοπικοί φόροι εισοδήματος στην Λιθουανία.

4.4.17 Λουξεμβούργο

Το Λουξεμβούργο φορολογεί τους κατοίκους της εταιρίας στο παγκόσμιο εισόδημά τους και τους υπόλοιπους (δεν θεωρούνται μόνιμου κάτοικοι) μόνο στα έσοδα από το Λουξεμβούργο. Οι επιχειρήσεις με φορολογητέο εισόδημα μικρότερο των 25.000 ευρώ υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15%. Οι επιχειρήσεις με φορολογητέο εισόδημα μεταξύ 25.000 και 30.001 ευρώ υπόκεινται σε φόρο ως εξής: 3.750 ευρώ συν 33% της φορολογικής βάσης άνω των 25.000 ευρώ (για το έτος 2018). Ο συντελεστής φόρου είναι 18% για εταιρείες με φορολογητέο εισόδημα άνω των 30.000 ευρώ. Ο φόρος εισοδήματος δεν εφαρμόζεται σε φορολογικά διαφανείς οντότητες (π.χ. γενικές ή ετερόρρυθμες εταιρικές σχέσεις ή ομίλους ευρωπαϊκών οικονομικών συμφερόντων). Παρόλο που υπήρχε ελάχιστος φόρος εισοδήματος για τις εταιρείες που εδρεύουν στο Λουξεμβούργο, δεν υφίσταται από το 2016 αλλά έχει αντικατασταθεί από ένα ελάχιστο καθαρό φόρο περιουσίας. Ένα επιπρόσθετο επίδομα αλληλεγγύης επιβάλλεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος. Λαμβάνοντας υπόψη την επιχορήγηση αλληλεγγύης, το συνολικό ποσοστό φόρου εισοδήματος είναι 19,26% για εταιρείες με φορολογητέο εισόδημα άνω των 30,000 ευρώ. Ο δημοτικός φόρος επιχειρήσεων επιβάλλεται από τους δήμους και ποικίλλει από τον δήμο στον δήμο. Ο δημοτικός φόρος επιχειρήσεων για την πόλη του Λουξεμβούργου είναι 6,75%. Ο πραγματικός συνδυασμένος συντελεστής φόρου εισοδήματος (δηλ. φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, επιχορήγηση αλληλεγγύης και δημοτικός φόρος επιχειρήσεων) για την πόλη του Λουξεμβούργου είναι 26,01%.

4.4.18 Μάλτα

Μία εταιρία που είναι εγκατεστημένη στη Μάλτα θεωρείται ότι έχει την κατοικία της και τη μόνιμη κατοικία της στη Μάλτα και κατά συνέπεια φορολογείται σε παγκόσμια βάση. Μια εταιρεία που δεν είναι εγκατεστημένη στη Μάλτα και κατοικεί στη Μάλτα μέσω διαχείρισης και ελέγχου υπόκειται στη φορολογία της Μάλτας για το εισόδημα που προκύπτει στη Μάλτα και για τα έσοδα που εισπράττει / παραδίδει στη Μάλτα. Οι εταιρείες υπόκεινται σε φόρο

εισοδήματος με κατ'αποκοπή ποσοστό 35%. Δεν υπάρχει εταιρική φορολογική δομή χωριστή από τον φόρο εισοδήματος. Ο φόρος επί των κερδών από πετρέλαιο εισπράττεται ως φόρος εισοδήματος με ανάλογες κρατήσεις που επιτρέπονται για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν. Στην περίπτωση μιας σύμβασης κατανομής της παραγωγής που υπογράφηκε μετά την 1η Ιανουαρίου 1996, τα τυχόν κέρδη πετρελαίου φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή φορολογίας εταιρειών 35%. Ωστόσο, όλα τα άλλα κέρδη πετρελαίου υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 50%. Ο φόρος επί των κερδών από ασφάλειες εισπράττεται ως φόρος εισοδήματος και υπόκειται στον κανονικό φορολογικό συντελεστή 35% ως άλλα εταιρικά κέρδη. Ωστόσο, ο τρόπος με τον οποίο διαπιστώνονται τα κέρδη αυτά υπόκειται σε ορισμένους λεπτομερείς κανόνες που λαμβάνουν υπόψη τον ειδικό χαρακτήρα του ασφαλιστικού κλάδου. Στην περίπτωση των εταιρειών που δεν είναι κάτοικοι, ο υπολογισμός εφαρμόζεται μόνο σε επιχειρήσεις που εκτελούνται εντός ή από τη Μάλτα. Ένα σύστημα φόρου χωρητικότητας εφαρμόζεται δυνάμει του δικαίου της Μάλτας. Το εν λόγω καθεστώς καλύπτει τα κέρδη από τις ναυτιλιακές δραστηριότητες, όπως ορίζονται από τους ισχύοντες κανονισμούς, οι οποίοι παράγονται από σκάφη με ειδική άδεια της Μάλτας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) / του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ), καθώς και από σκάφη εκτός ΕΕ / ΕΟΧ που πληρούν ορισμένους πρόσθετους κανόνες. Επιπλέον, οι δικαιούχοι δραστηριότητες διαχείρισης πλοίων δικαιούνται επίσης το σύστημα φόρου χωρητικότητας. Οι πρόσφατες τροποποιήσεις των κανονισμών για τη φορολογία χωρητικότητας στη Μάλτα επιτρέπουν την απαλλαγή από την επιβολή φόρου εισοδήματος για την απαλλαγή ορισμένων ναυτιλιακών εσόδων. Οι τροποποιήσεις αυτές προβλέπουν ότι, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται ορισμένοι όροι, οι όροι που διαμορφώνονται σύμφωνα με τις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις στις θαλάσσιες μεταφορές και η πλήρης καταβολή όλων των σχετικών φόρων χωρητικότητας από ναυτιλιακό οργανισμό, περαιτέρω φόρο εισοδήματος επί του εισοδήματος που προέρχεται από ναυτιλιακές δραστηριότητες. Τα έσοδα που προέρχονται από δραστηριότητες διαχείρισης πλοίων μπορούν επίσης να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο χωρητικότητας. Επιπλέον, οποιοσδήποτε περαιτέρω φόρος που προέρχεται από το εισόδημα ή το κέρδος που αποκτήθηκε από την πώληση ή άλλη μεταβίβαση πλοίου φόρου χωρητικότητας, το οποίο πλοίο είχε αποκτηθεί και πωληθεί στο πλαίσιο του συστήματος φόρου χωρητικότητας, ή από τη διάθεση οποιωνδήποτε δικαιωμάτων απόκτησης πλοίου, όταν παραδοθεί ή ολοκληρωθεί θα θεωρηθεί ως πλοίο φόρου χωρητικότητας, θα απαλλάσσεται.

4.4.19 Ουγγαρία

Οι ημεδαπές εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για το σύνολο ενώ οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του καταστήματος της Ουγγαρίας. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 9%. Εάν ο φόρος εισοδήματος μιας εταιρείας ή το κέρδος προ φόρων, όποιο είναι υψηλότερο, είναι μικρότερο από το 2% των συνολικών εσόδων της, μειωμένα κατά το εισόδημα των μόνιμων εγκαταστάσεων (αλλοδαπών) (δηλαδή της «ελάχιστης φορολογικής βάσης») επιλέγουν να καταθέσουν δήλωση και να πληρώσουν φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ή να καταβάλουν τον φόρο εισοδήματος στην ελάχιστη φορολογική τους βάση. Η φορολογική βάση του ιδιοκτήτη μιας εταιρείας χαρτοφυλακίου ακινήτων σε περιπτώσεις μεταβίβασης μετοχών και μειωμένου μετοχικού κεφαλαίου είναι το θετικό ποσό του ανταλλάγματος μείον την τιμή αγοράς των μετοχών, μειωμένη κατά το κόστος κτήσης και διαχείρισης και ο φορολογικός συντελεστής είναι 9%. Ο φόρος διαφήμισης ισχύει για ορισμένες διαφημιστικές υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών διαφήμισης που διατίθενται μέσω του Διαδικτύου. Ο φόρος ισχύει για διαφημίσεις που δημοσιεύονται στην ουγγρική γλώσσα ή όπου η διαφήμιση δεν δημοσιεύεται στην ουγγρική γλώσσα, αλλά διατίθεται σε ιστότοπο / ιστοσελίδα που είναι κυρίως στην ουγγρική γλώσσα. Στην περίπτωση των πρωτοβάθμιων φορολογουμένων, η φορολογική βάση βασίζεται στα συνολικά έσοδα από συναλλαγές. Μέχρι την έκδοση τροποποιητικής πράξης τον Ιούνιο του 2017, ο συντελεστής φορολογίας διαφημίσεων ήταν 0% της φορολογικής βάσης έως 100 εκατ. HUF και 5,3% άνω των 100 εκατ. HUF. Η τροποποιητική πράξη καθόρισε ενιαίο φορολογικό συντελεστή 0% για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2017 έως τις 30 Ιουνίου 2017. Ωστόσο, από την 1η Ιουλίου 2017, αυξάνεται σε 7,5%, ενώ η φορολογική βάση μέχρι 100 εκατ. HUF, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, είναι αφορολόγητη. Επιπλέον, η τροποποιητική πράξη ορίζει ότι οι φόροι που δηλώνονται και καταβάλλονται από τους φορολογούμενους για τις φορολογικές χρήσεις που έληξαν πριν από τις 30 Ιουνίου 2017 θεωρούνται υπερβάλλοντα ποσά που καθορίζονται από τον νόμο περί φορολογίας. κατά συνέπεια, οι φορολογούμενοι μπορούν να ζητήσουν από την 1η Ιουλίου 2017 αίτηση για επιστροφή χρημάτων, η οποία ορίζεται επίσης στον νόμο περί φορολογίας. Η τροποποιητική πράξη διακόπτει τη φορολογική υποχρέωση για την αυτοπροβολή, καθώς, μετά την έναρξη ισχύος του νόμου, η φορολογική υποχρέωση για τη διαφήμιση προκύπτει μόνο για τη δημοσίευση ως επιχειρηματική δραστηριότητα. Όλοι οι δήμοι δικαιούνται να εισπράττουν τον τοπικό επιχειρηματικό φόρο (LBT). Ο LBT εκπίπτει για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και δεν θεωρείται κανονικά ως «φόρος εισοδήματος» κατά

την εφαρμογή των φορολογικών συνθηκών. Το ποσοστό LBT ενδέχεται να διαφέρει από το δήμο σε δήμο, αλλά περιορίζεται στο 2% από το νόμο.

4.4.20 Πολωνία

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 19% και είναι ο μοναδικός φόρος που εισπράττεται από το εταιρικό εισόδημα. Από την 1η Ιανουαρίου 2017, εισήχθη χαμηλότερος συντελεστής 15% για τους λεγόμενους «μικρούς φορολογούμενους» (δηλ. Οντότητες των οποίων τα έσοδα από πωλήσεις, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ για την προηγούμενη χρονιά, δεν υπερέβαιναν το ισοδύναμο σε πολωνικό ζλότν 1,2 εκατομμυρίων ευρώ (EUR) και για τους φορολογούμενους που ξεκινούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά το πρώτο τους φορολογικό έτος). Οι Πολωνοί φορολογικοί κάτοικοι υπόκεινται σε φόρο στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι μη κάτοικοι φορολογούνται μόνο βάσει του εισοδήματός τους από την Πολωνία. Το δικαίωμα των φορολογικών αρχών να φορολογούν μη μόνιμους κατοίκους περιορίζεται περαιτέρω εάν η χώρα διαμονής του αλλοδαπού έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης (DTT) με την Πολωνία. Στην περίπτωση αυτή, οι πολωνικές φορολογικές αρχές δικαιούνται, κατά κανόνα, να φορολογούν μόνο το μέρος του εισοδήματος αλλοδαπών που μπορεί να αποδοθεί σε μόνιμη εγκατάσταση (PE) εγκατεστημένη στην Πολωνία, αν το εισόδημα αυτό προέκυψε στην Πολωνία για τους αλλοδαπούς φορολογικούς κάτοικους. Οι εξαιρέσεις αφορούν συγκεκριμένους τύπους εισοδήματος, όπως τα δικαιώματα, τους τόκους, τα μερίσματα και τα κεφαλαιακά κέρδη, τα οποία μπορεί να υπάρχουν στην Πολωνία, ακόμη και αν δεν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση (PE). Από την 1η Ιανουαρίου 2018, ο διαχωρισμός των εσόδων / ζημιών που προέρχονται από κεφαλαιακές συναλλαγές από άλλες πηγές εσόδων / ζημιών έχει εισαχθεί. Οι φορολογούμενοι πρέπει τώρα να αναγνωρίζουν χωριστά τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με κάθε «καλάθι». Δεν υπάρχει δυνατότητα συμψηφισμού εισοδήματος που προέρχεται από ένα «καλάθι» με απώλεια που βαρύνει το άλλο «καλάθι». Τα έσοδα και στα δύο καλάθια φορολογούνται με συντελεστή φόρου εισοδήματος (CIT) 19%. Εκτός από τις συναλλαγές μετοχών / κεφαλαίων, το καλάθι κεφαλαίου περιλαμβάνει δικαιώματα, αμοιβές αδειών και παρόμοια δικαιώματα. Πολωνικές εταιρείες με ξένη συμμετοχή μπορούν να συσταθούν είτε ως εταιρείες περιορισμένης ευθύνης είτε ως ανώνυμες εταιρείες. Δεν υπάρχει περιορισμός στο ποσοστό συμμετοχής στο εξωτερικό. Και οι δύο τύποι υπόκεινται στους γενικούς κανόνες φόρου εισοδήματος (CIT), συμπεριλαμβανομένου του κανονικού φορολογικού συντελεστή 19% (και των λοιπών συντελεστών, ανάλογα με τον τύπο εσόδων που προέρχονται από την Πολωνία). Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και για τα

υποκαταστήματα ξένων εταιρειών. Ορισμένες οντότητες αποκλείονται ρητά από την ομάδα των φορολογουμένων βάσει του νόμου για τα X / A (π.χ. Treasury, Εθνική Τράπεζα της Πολωνίας). Τα επενδυτικά ταμεία της Πολωνίας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) / Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) απαλλάσσονται επίσης για λόγους παροχής τέτοιων παροχών. Από την 1η Ιανουαρίου 2018, έχει εισαχθεί το «ελάχιστο επίπεδο φορολογίας εισοδήματος» για τους φορολογούμενους που κατέχουν σημαντική ακίνητη περιουσία, η οποία έχει αρχική αξία άνω των 10 εκατομμυρίων ζλότυ Πολωνίας (PLN). Ο «ελάχιστος φόρος» καταβάλλεται μηνιαίως σε 0,035% της υπέρβασης της αρχικής αξίας του κτιρίου άνω των 10 εκατομμυρίων ζλότυ Πολωνίας (0,42% ετησίως). Συνεπώς, θα οφείλεται φόρος ανεξάρτητα από το ύψος του πραγματικού εισοδήματος που αποκτά ο φορολογούμενος. Αυτός ο ελάχιστος φόρος μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εισοδήματος εάν ο τελευταίος είναι υψηλότερος. Δεν υπάρχουν επαρχιακοί ή τοπικοί φόροι εισοδήματος στην Πολωνία.

4.4.21 Πορτογαλία

Οι εταιρείες που κατοικούν στην Πορτογαλία φορολογούνται με βάση το παγκόσμιο εισόδημά τους. Υπάρχει ένα προαιρετικό καθεστώς που αποκλείει από τη φορολογία τα κέρδη και τις ζημιές που διατίθενται σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής (PE) πορτογαλικής εταιρείας. Για το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος που πραγματοποιείται από εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι στην ηπειρωτική χώρα της Πορτογαλίας ή στην Αυτόνομη Περιφέρεια της Μαδέρας (ισχύει επίσης για πορτογάλους ΑΕ ξένων οντοτήτων) ισχύει ένα κατ'αποκοπή ποσοστό φόρου εισοδήματος 21%. Ένα μειωμένο ποσοστό φόρου εισοδήματος ύψους 17% (16% στην περίπτωση της Αυτόνομης Περιφέρειας της Μαδέρας) εφαρμόζεται στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (SMEs²²) για τα πρώτα 15.000 ευρώ φορολογητέου εισοδήματος (ο συντελεστής φόρου εισοδήματος εφαρμόζεται στην υπέρβαση). Επιπλέον, οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (SMEs) που βρίσκονται στις πορτογαλικές εσωτερικές περιφέρειες επωφελούνται από ποσοστό 12,5% επί των πρώτων 15 000 ευρώ της φορολογητέας βάσης, υπόκεινται επίσης στο κανονικό επιτόκιο CIT για την υπέρβαση. Οι οντότητες που δεν ασκούν εμπορική, βιομηχανική ή γεωργική δραστηριότητα ως κύρια δραστηριότητά τους υπόκεινται σε συντελεστή φόρου εισοδήματος 21% επί του συνολικού ποσού του φορολογητέου εισοδήματός τους. Ένα χαμηλότερο ποσοστό φόρου εισοδήματος 16,8% ισχύει

²² Small and medium-sized enterprises (SMEs): Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (MME) ορίζονται στη σύσταση της ΕΕ 2003/361. Οι κύριοι παράγοντες που καθορίζουν εάν μια επιχείρηση είναι ΜΜΕ είναι: α) το προσωπικό β) ο κύκλος εργασιών είτε το σύνολο του ισολογισμού

για τις εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι της Αυτόνομης Περιφέρειας των Αζορών, περιλαμβανομένων των ΑΕ των αλλοδαπών οντοτήτων που είναι καταχωρημένες εκεί. Παράλληλα, μια τοπική προσαύξηση (Derrama) μέχρι 1,5% του φορολογητέου εισοδήματος, πριν από την αφαίρεση τυχόν διαθέσιμων μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών, εισπράττεται σε ορισμένους δήμους. Η τοπική προσαύξηση αξιολογείται και καταβάλλεται κατά την κατάθεση της επιστροφής του φόρου εισοδήματος. Μια περιφερειακή επιχορήγηση (Derrama Regional) ισχύει στην Αυτόνομη Περιφέρεια της Μαδέρας υπό τους ίδιους όρους με την κρατική επιχορήγηση. Στην Αυτόνομη Περιφέρεια των Αζορών, εφαρμόζεται μείωση 20% των ανωτέρω συντελεστών.

4.4.22 Ρουμανία

Ο τυπικός συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 16% για τις ρουμανικές εταιρείες και τις ξένες εταιρείες που λειτουργούν μέσω μόνιμης εγκατάστασης (PE) στη Ρουμανία. Οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στο εξωτερικό φορολογούνται με βάση το παγκόσμιο εισόδημά τους, εκτός εάν η σύμβαση διπλής φορολογίας (DTT) ορίζει διαφορετικά. Οι μη εγκατεστημένες εταιρείες φορολογούνται σε όλα τα εισοδήματα που προέρχονται από τους Ρουμάνους φορολογούμενους, ανεξάρτητα από το εάν οι υπηρεσίες παρέχονται στη Ρουμανία ή στο εξωτερικό. Ο οφειλόμενος φόρος κερδών για τα κέντρα νυχτερινής διασκέδασης και τα τυχερά παιχνίδια είναι είτε το 5% των εσόδων που προέρχονται από τέτοιες δραστηριότητες είτε το 16% του φορολογητέου κέρδους, όποιο είναι υψηλότερο. Οι μικροεπιχειρήσεις υπόκεινται σε υποχρεωτικό συντελεστή φόρου εισοδήματος αντί του τυποποιημένου φόρου κέρδους. Η προϋπόθεση για μια επιχείρηση να θεωρηθεί μικροεπιχείρηση είναι να έχει ένα μέγιστο έσοδο στο τέλος του προηγούμενου έτους ύψους 1 εκατομμυρίου ευρώ (το όριο αυξήθηκε από 500.000 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 2018). Όλες οι προηγούμενες εξαιρέσεις βάσει των οποίων ορισμένες εταιρείες δεν θεωρούνταν πολύ μικρές εταιρείες (δηλαδή το όριο κεφαλαίου, η βιομηχανία κ.λπ.) έχουν καταργηθεί. Οι φορολογικοί συντελεστές που χρησιμοποιούνται για τον φόρο εισοδήματος μικροεπιχειρήσεων είναι:

- 1% για τις μικροεπιχειρήσεις με έναν ή περισσότερους υπαλλήλους.
- 3% για μικροεπιχειρήσεις χωρίς εργαζόμενους.

Οι νεοσύστατες εταιρείες υποχρεούνται να ακολουθούν το φορολογικό καθεστώς των μικροεπιχειρήσεων από την πρώτη χρήση. Οι μικροεπιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν μία φορά για την εφαρμογή του φόρου κέρδους εάν πληρούν και τις δύο ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Υπάρχει εγγεγραμμένο μετοχικό κεφάλαιο ύψους τουλάχιστον 45.000 ρουμανικού leu (RON).
- Να έχει τουλάχιστον δύο υπαλλήλους.

4.4.23 Σλοβακία

Ως κράτος-μέλος του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το σύστημα φορολογίας των επιχειρήσεων της Σλοβακίας ακολουθεί γενικά τις κατευθυντήριες γραμμές και τις αρχές του ΟΟΣΑ. Ο φόρος εισοδήματος εταιρειών (CIT) ισχύει για τα κέρδη που παράγουν όλες οι εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ξένων εταιρειών. Οι κάτοικοι της Σλοβακίας φορολογούνται στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι κάτοικοι της Σλοβακίας μπορούν να χρησιμοποιήσουν μια μέθοδο εξάλειψης της διπλής φορολογίας εάν το εισόδημά τους φορολογείται στο εξωτερικό. Η μέθοδος απαλλαγής ή πίστωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, ανάλογα με τη σχετική σύμβαση διπλής φορολογίας (DTT) και το είδος του εισοδήματος. Οι Σλοβάκοι φορολογούμενοι μη μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται στη Σλοβακία μόνο με βάση το εισόδημα από τη Σλοβακία. Το εισόδημα από τη σλοβακική προέλευση ορίζεται από την τοπική φορολογική νομοθεσία και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το επιχειρηματικό εισόδημα των ΑΕ και τα παθητικά είδη εσόδων, όπως τα δικαιώματα, οι τόκοι και τα έσοδα από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος για το 2018 είναι 21%. Ο φόρος παρακράτησης (WHT) ίσος με 7% μπορεί να ισχύει για ορισμένες φορολογητέες πληρωμές μερισμάτων σε ιδιώτες. Επιπλέον, ορισμένα έσοδα, όπως οι τόκοι ή τα δικαιώματα, ενδέχεται να υπόκεινται σε συντελεστή φόρου παρακράτησης (WHT) 19%. Ένα συγκεκριμένο ποσοστό φόρου παρακράτησης (WHT) 35% ισχύει για τις πληρωμές προς φορολογούμενους από χώρες που δεν έχουν συνάψει συμβάσεις (δηλαδή όταν δεν υπάρχει συμφωνία DTT ή ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών ή όταν οι πραγματικοί δικαιούχοι του εισοδήματος δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν, συμπεριλαμβανομένων των πληρωμών των φορολογητέων μερισμάτων. Η φορολογική άδεια (ελάχιστος φόρος) ακυρώθηκε από την 1η Ιανουαρίου 2018. Οι φορολογούμενοι μπορούν να απαιτήσουν άδεια φορολογίας από προηγούμενες περιόδους ακόμη και μετά την 31η Δεκεμβρίου 2017 στο ποσό θετικής διαφοράς μεταξύ της φορολογικής άδειας και του φόρου που υπολογίζεται στην φορολογική δήλωση για το πολύ τρεις διαδοχικές φορολογητέες περιόδους για τις οποίες καταβλήθηκε η φορολογική άδεια. Η Σλοβακία δεν διαθέτει τοπικούς, κρατικούς ή επαρχιακούς φόρους εισοδήματος.

4.4.24 Σλοβενία

Οι κάτοικοι της Σλοβενίας είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν φόρο εισοδήματος (CIT) για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι αλλοδαποί φορολογούμενοι στη Σλοβενία φορολογούνται μόνο με έσοδα από πηγές στη Σλοβενία, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από μόνιμες εγκαταστάσεις (ΣΕ) στη Σλοβενία. Το ποσοστό φόρου εισοδήματος είναι 19%. Οι μη κερδοσκοπικοί φορολογούμενοι και φιλανθρωπικές οργανώσεις, ενώσεις, ιδρύματα κ.λπ. απαλλάσσονται από τη CIT για τις μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες τους. Τα επενδυτικά κεφάλαια, καθώς και τα συνταξιοδοτικά ταμεία και οι ασφαλιστικές εταιρείες συντάξεων, μπορούν να φορολογούνται με συντελεστή 0%, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Μια εταιρεία μπορεί να ζητήσει να υπαχθεί σε φόρο χωρητικότητας αντί για CIT εάν πληροί ορισμένες προϋποθέσεις (δηλ. Δραστηριοποιείται στις θαλάσσιες μεταφορές στη διεθνή ναυτιλία) και ενημερώνει εκ των προτέρων τις φορολογικές αρχές. Η φορολογική βάση για τον φόρο χωρητικότητας είναι το άθροισμα των φορολογικών βάσεων για κάθε ένα από τα πλοία μιας οντότητας που περιλαμβάνονται στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας. Δεν υπάρχουν δημοτικοί ή τοπικοί φόροι εισοδήματος στη Σλοβενία.

4.4.25 Σουηδία

Οι εγκατεστημένες νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο επί του παγκόσμιου εισοδήματός τους, εκτός εάν ισχύουν φορολογικές συνθήκες ή ειδικές εξαιρέσεις. Οι μη μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται με βάση το εισόδημα που θεωρείται ότι προέρχεται από τη Σουηδία. Το φορολογητέο εισόδημα υπόκειται σε φόρο εταιρειών σε κατ'αποκοπή ποσοστό 22%. Όλα τα έσοδα των εταιρειών υπόκεινται στο εισόδημα των επιχειρήσεων. Δεν ισχύουν κανένας δημοτικός ή τοπικός φόρος εισοδήματος στις σουηδικές εταιρείες.

4.4.26 Τσεχία

Ο εταιρικός φόρος εισοδήματος (CIT) εφαρμόζεται στα κέρδη που παράγονται από όλες τις εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ξένων εταιρειών. Οι εταιρικοί εταίροι σε γενικές συνεργασίες (δηλαδή απεριόριστες) και γενικούς εταίρους εταιρειών (δηλαδή απεριόριστες) σε μια ετερόρρυθμη εταιρεία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για το μερίδιό τους στα κέρδη της εταιρικής σχέσης. Ο εταιρικός φόρος εισοδήματος (CIT) εφαρμόζεται στα κέρδη που παράγονται από όλες τις εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ξένων εταιρειών. Οι εταιρικοί εταίροι σε γενικές συνεργασίες (δηλαδή

απεριόριστες) και γενικοί εταίροι εταιρειών (δηλαδή απεριόριστες) σε μια άλλη εταιρεία υπόκεινται στην CIT για το μερίδιο των κερδών της εταιρικής σχέσης. Δεν υπάρχουν περιφερειακοί ή τοπικοί φόροι εισοδήματος στην Τσεχική Δημοκρατία.

4.4.27 Φινλανδία

Οι φινλανδοί κάτοικοι υπόκεινται στον φινλανδικό φόρο εισοδήματος εταιρειών (CIT) για το παγκόσμιο εισόδημά τους (δηλαδή απεριόριστη φορολογική υποχρέωση). Επίσης, οι μόνιμες εγκαταστάσεις της Φινλανδίας (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) των μη εγκατεστημένων εταιρειών υπόκεινται στον φινλανδικό φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά τους που αποδίδεται στην PE. Το ποσοστό φόρου εισοδήματος (CIT) είναι 20%. Ο φόρος δημόσιας υπηρεσίας ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών (YLE tax) για εταιρείες και οργανισμούς βασίζεται στο φορολογητέο εισόδημα για μια οικονομική χρήση. Ο φόρος ανέρχεται σε 140 ευρώ ετησίως αν το φορολογητέο εισόδημα του οργανισμού είναι τουλάχιστον 50.000 ευρώ. Για οργανισμούς με φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000 ευρώ, ο φόρος εισπράττεται σε 140 ευρώ συν 0,35% του φορολογητέου εισοδήματος που υπερβαίνει τα 50.000 ευρώ. Το ανώτατο ετήσιο τέλος είναι 3.000 ευρώ, το οποίο θα καταβληθεί από οργανισμούς με φορολογητέο εισόδημα 868.000 ευρώ ή περισσότερο.

Ο φόρος YLE εκπίπτει στη φορολογία των εσόδων μιας εταιρείας. Δεν εισπράττονται φόροι εισοδήματος δημοτικών ή τοπικών στη Φινλανδία για το εισόδημα μιας επιχείρησης.

Επί του παρόντος, στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχουν δύο βασικές προσεγγίσεις για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης ομάδων πολυεθνικών επιχειρήσεων (MNE). Η πλειοψηφία των κρατών μελών φορολογεί τα μέλη του ομίλου ως ξεχωριστούς φορείς, δηλαδή κάθε οντότητα δηλώνει τη φορολογική βάση του στη χώρα διαμονής του. Επιπλέον, οι συναλλαγές εντός του ομίλου πρέπει να πληρούν την αρχή της αρχής του μήκους, δηλαδή η τιμή πρέπει να ορίζεται ως η διεξαγωγή της συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών. Συνεπώς, είναι εμφανείς η ανάγκη εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

4.5 Ελληνικός φορολογικός σχεδιασμός

4.5.1 Το σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην

Ελλάδα

Στα εισοδήματα των νομικών προσώπων στην Ελλάδα εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής, με συγκεκριμένους κανόνες προσδιορισμού του εισοδήματος και φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Τα τελευταία χρόνια παρατηρήθηκαν συχνές αλλαγές σε βασικές παραμέτρους του συστήματος φορολογίας εισοδήματος, απόρροια της επείγουσας ανάγκης αύξησης των φορολογικών εσόδων για την κάλυψη των δημοσιονομικών ελλειμμάτων. Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, παρατηρήθηκε τα τελευταία χρόνια συχνός επαναπροσδιορισμός των φορολογικών συντελεστών που συνδυάστηκε με την εισαγωγή ενιαίου συντελεστή και την κατάργηση των συντελεστών παρακράτησης για τα μερίσματα και τις αμοιβές Διοικητικών Συμβουλίων. Πολλές ήταν το ίδιο διάστημα και οι νομοτεχνικές βελτιώσεις για τη διευκόλυνση των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, ενώ σημαντικές αλλαγές αφορούσαν τη σταδιακή κατάργηση των αφορολόγητων αποθεματικών, τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών, την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ εταιρικών μορφών, την παρακράτηση φόρου σε αμοιβές και την εξάλειψη της αναλυτικής κατηγοριοποίησης των δαπανών που εκπίπτουν. Απλοποιήθηκε, επίσης, η διαδικασία απόσβεσης των παγίων στοιχείων με τον περιορισμό των συντελεστών απόσβεσης σε 6 κατηγορίες και την κατάργηση του ανώτερου και κατώτερου συντελεστή απόσβεσης, καθώς και της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης. Παρουσιάζεται πίνακας με τα βασικά χαρακτηριστικά της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

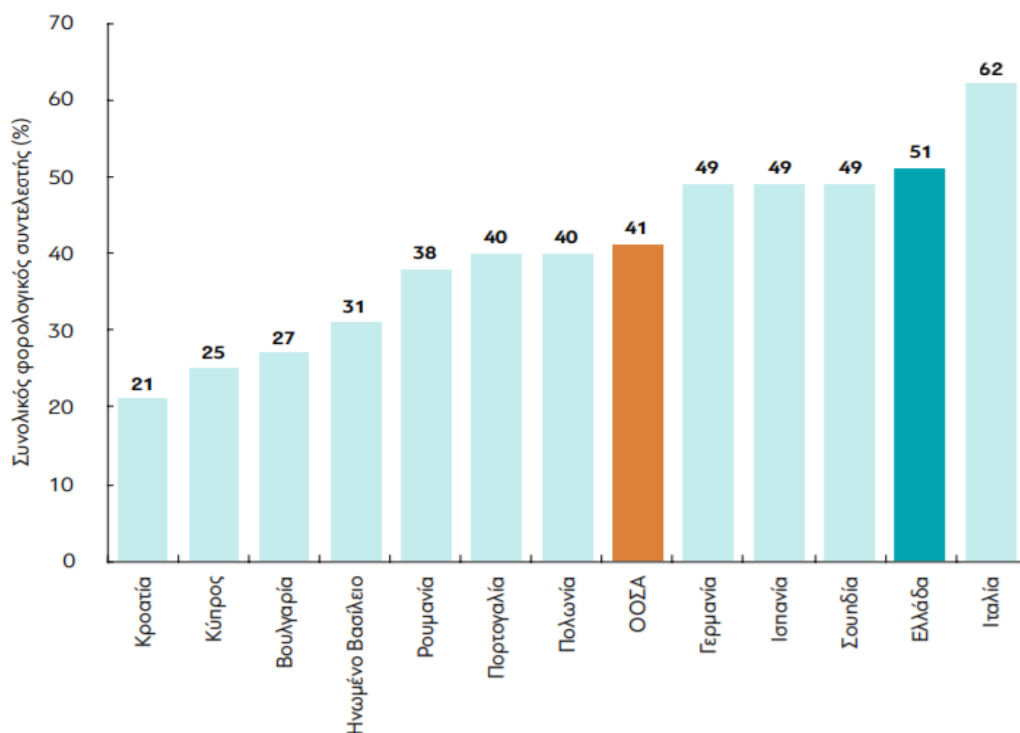
Πίνακας 4.5.1 Κύρια Χαρακτηριστικά Φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων Ελλάδας

Παράμετρος	Περιγραφή
Ονομαστικός συντελεστής	Νομικά πρόσωπα με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα: 29%
Νομικά πρόσωπα με απλογραφικό λογιστικό σύστημα: όπως στα φυσικά πρόσωπα	Μη φορολογικοί κάτοικοι καθαρά εισόδημα που αποκλήθηκε στην Ελλάδα
Προκαταβολή φόρου	100% επί του φόρου της προηγούμενης χρήσης
Φορολογική βάση	Παγκόσμιο εισόδημα (υπόκειται σε προσαρτία από διπλή φορολόγηση)
Εκπιπτόμενες δαπάνες	Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, εκτός όσων ρητώς εξαιρούνται
Αποσβέσεις	Πραγματοποιούνται από τον κύριο των παγίων ή από τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δυνατότητα αναβολής της απόσβεσης των παγίων στοιχείων κατά τα πρώτα 3 φορολογικά έτη λειτουργίας νέων επιχειρήσεων. Σταθεροί συντελεστές απόσβεσης (από 4%-20%) ανάλογα με τη κατηγορία ενεργητικού. Ο εξοπλισμός επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έχει συντελεστή απόσβεσης 40%.
Μεταφορά ζημιών	Μπορεί να γίνει διαδοκικά στα επόμενα 5 φορολογικά έτη μέσω συμπληρωμά με τυκόν κέρδη
Ρυθμίσεις αντιμετώπισης φοροαποφυγής	
Περιορισμός στις εκπιπτόμενες δαπάνες για τόκους	Ναι, μέχρι ποσού ίσου με 30% των κερδών προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων (EBITDA)
Κανόνες για ενδοομιλικές συναλλαγές	Ναι, με τεκμηρίωση βάσει της αρχής των είσων αποστάσεων (arm's length principle)
Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες	Περιορίζονται υπό προϋποθέσεις στο φορολογητέο εισόδημα ελληνικής εταιρίας το μη διανεμηθέν εισόδημα που έχει λάβει αλλοδαπή θυγατρική της από συναλλαγές με συνδεδεμένες εταιρίες (π.χ. έσοδα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κλπ.).
Διανομή ενδοομιλικών μερισμάτων	Περιορίζονται οι συναλλαγές στις διανομές ενδοομιλικών μερισμάτων, σε περίπτωση κατάκλισης της φορολογικής νομοθεσίας

Πηγή: Προσαρμογή από το EU: “Taxation trends” report for 2018

4.5.2 Οι επιδόσεις της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα

Το σύστημα φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα έχει υψηλούς φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις. Ως αποτέλεσμα, στρεβλώνονται τα κίνητρα για εργασία, επενδύσεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν προάγεται η οικονομική αποτελεσματικότητα και ενθαρρύνονται η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Το 2016, όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, η Ελλάδα με 50,7% συνολικό φορολογικό συντελεστή (συμπεριλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) ξεπερνάει σημαντικά τον μέσο όρο των χωρών μελών του ΟΟΣΑ (40,9%), καθώς και χώρες με υψηλότερο κατά κεφαλήν εισόδημα και υψηλότερη φορολογία εταιρικών κερδών, όπως η Γερμανία.



Διάγραμμα 4.5.2 Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής σε Διάφορες Χώρες (% επί των κερδών), 2017, πηγή: World Bank Group, Doing Business database

4.5.3 Επιδράσεις του φορολογικού συστήματος στην οικονομία: Εμπειρική Διερεύνηση

Εμπειρικές μελέτες έχουν δείξει ότι το επίπεδο φορολογίας συσχετίζεται αρνητικά με τους ρυθμούς οικονομικής μεγέθυνσης και ότι οι φόροι εισοδήματος στο κεφάλαιο και την εργασία είναι οι περισσότερο επιβαρυντικοί για την οικονομική ανάπτυξη, συγκριτικά με τους φόρους στην κατανάλωση και την περιουσία²³.

Όσον αφορά στη φορολογία εταιρικών κερδών, παρατηρείται σημαντική επίδραση των φορολογικών συντελεστών στις επενδύσεις και την επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο Djankov et al. (2010) εξέτασαν τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές εταιρικών κερδών σε 85 χώρες για το έτος 2004 και διαπίστωσαν ότι οι υψηλοί συντελεστές συσχετίζονται αρνητικά με τις συνολικές επενδύσεις, τις άμεσες ξένες επενδύσεις και την επιχειρηματική δραστηριότητα, και θετικά με το μέγεθος της παραοικονομίας και με τη χρηματοδότηση μέσω δανειακών κεφαλαίων. Αντίστοιχα, ο Djankov (2017) εξέτασε τα αποτελέσματα από τις μειώσεις των φορολογικών συντελεστών σε 39 χώρες και παρατήρησε ότι το 45% έως 90% των μειώσεων

²³ OECD, 2010β και Tax Foundation, 2012

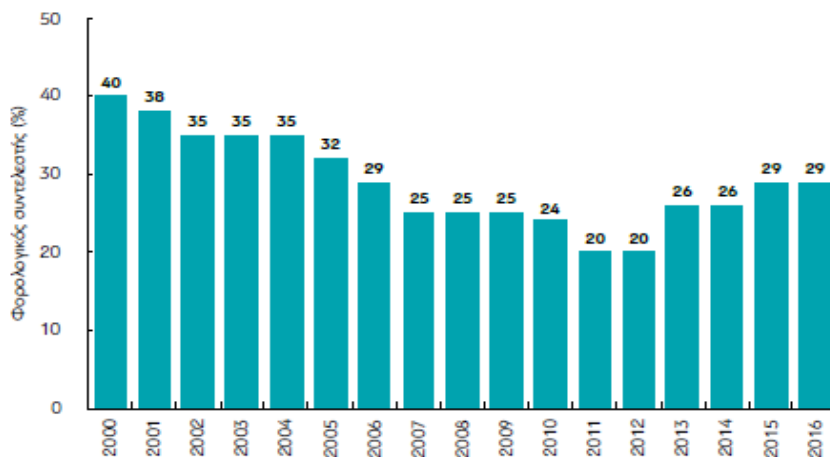
των εταιρικών φορολογικών συντελεστών είναι αυτοχρηματοδοτούμενο λόγω αύξησης του ΑΕΠ, κατάργησης προνομίων και διεύρυνσης της φορολογικής βάσης.

4.5.4 Πρόσφατες Μεταρρυθμίσεις Στη Φορολογία Εισοδήματος Νομικών

Προσώπων

Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μετά το 2010 έγιναν με γνώμονα την αύξηση των εσόδων, την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών και τη διευκόλυνση της φορολογικής διοίκησης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής²⁴. Μία από τις βασικές μεταβολές αφορούσε στον συχνό επαναπροσδιορισμό των φορολογικών συντελεστών, που συνδυάστηκε με την εισαγωγή ενιαίου συντελεστή και την κατάργηση των συντελεστών παρακράτησης για τα μερίσματα και τις αμοιβές Διοικητικών Συμβουλίων. Οι αλλαγές που έγιναν στον ΚΦΕ έλαβαν υπόψη ορισμούς που προκύπτουν από το διεθνές φορολογικό δίκαιο (αχ. φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) και τους ορισμούς των επιμέρους εισοδημάτων (π.χ. τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα), όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο. Πολλές ήταν στο ίδιο διάστημα και οι νομοτεχνικές βελτιώσεις για τη διευκόλυνση των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης ενώ σημαντικές αλλαγές αφορούσαν τη σταδιακή κατάργηση των αφορολόγητων αποθεματικών, τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών, την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ εταιρικών μορφών, την παρακράτηση φόρου σε αμοιβές και την εξάλειψη της αναλυτικής κατηγοριοποίησης των εκπιπόμενων δαπανών. Απλοποιήθηκε, επίσης η διαδικασία απόσβεσης των παγίων στοιχείων με τον περιορισμό των συντελεστών απόσβεσης σε 6 κατηγορίες και την κατάργηση του ανώτερου και κατώτερου συντελεστή απόσβεσης καθώς και της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης.

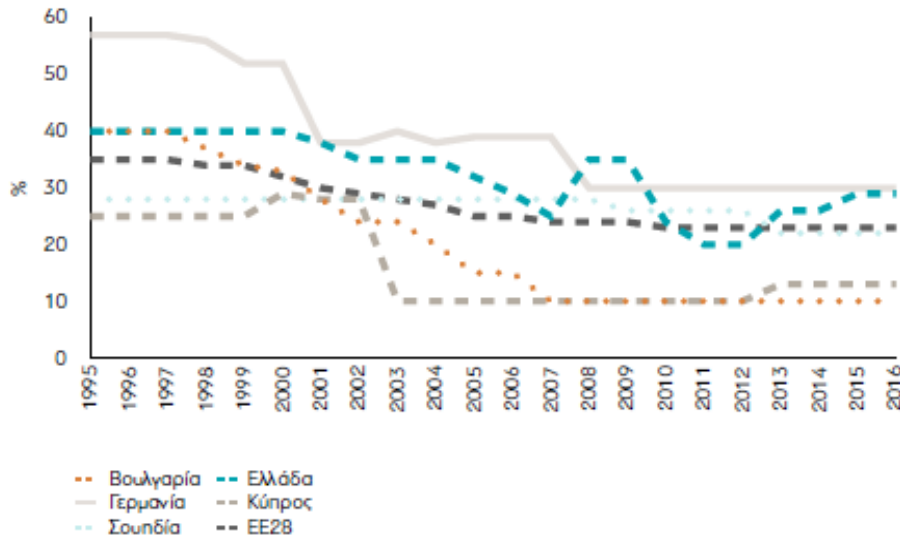
²⁴ Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών (2018), " Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα - Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης "



Διάγραμμα 4.5.4 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, πηγή: IOBE - Φορολογική νομοθεσία

4.5.5 Συσχέτιση φορολογικού συστήματος Ελλάδας με τις χώρες της ΕΕ

Οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων / εταιρικών κερδών στα κράτη-μέλη της ΕΕ-28, συμπεριλαμβανομένων τυχόν πρόσθετων επιβαρύνσεων, κυμαίνονται από 10% έως 35%, με μέση τιμή το 22,5%⁷⁰ (Διάγραμμα 4.5.5). Η Ελλάδα με συντελεστή 29% βρίσκεται αρκετά υψηλότερα από τον μέσο όρο της ΕΕ-28, στην ομάδα κρατών με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές η οποία περιλαμβάνει τη Γερμανία, την Γαλλία, την Ιταλία το Βέλγιο και την Πορτογαλία. Γειτονικές μας χώρες όπως η Βουλγαρία και η Κύπρος εφαρμόζοντας έντονο φορολογικό ανταγωνισμό, έχουν τους χαμηλότερους συντελεστές στην ΕΕ, ενώ χαμηλούς συντελεστές έχουν και αρκετά κράτη στην Ανατολική Ευρώπη. Είναι ενδιαφέρον να παρατηρήσουμε ότι οι σκανδιναβικές χώρες οι οποίες φημίζονται για τα υψηλά επίπεδα συνολικής φορολόγησης έχουν συντελεστές για τα εταιρικά κέρδη χαμηλότερους από το/ μέσο όρο της ΕΕ. Η μακροχρόνια τάση που ακολούθησαν οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων στην ΕΕ-28 είναι πτωτική (Διάγραμμα 4.5.5). Μάλιστα, ενδεικτικά στοιχεία για ορισμένες αντιπροσωπευτικές χώρες δείχνουν ότι η έντονη μείωση έγινε περίπου στις αρχές της δεκαετίας του 2000. Στη συνέχεια οι μεταβολές δεν ήταν ιδιαίτερα μεγάλες, χαρακτηριστικό της σταθερότητας που είχε η φορολογία των επιχειρήσεων στις χώρες αυτές για αρκετά έτη. Σε αντίθεση με αυτή την εικόνα, η Ελλάδα εμφανίζει έντονες αυξομειώσεις του φορολογικού συντελεστή, δείγμα της αστάθειας που χαρακτηρίζει τη φορολογική πολιτική στη χώρα μας.



Διάγραμμα 4.5.5 Ανώτεροι Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων σε Επιλεγμένες Χώρες της ΕΕ, 1995-2016, πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, DG Taxation and Customs Union.

4.5.6. Διεθνής εμπειρία στην αναμόρφωση φορολογικών συστημάτων

Οι μεταρρυθμίσεις στα φορολογικά συστήματα διεθνώς αντανακλούν, μερικώς, την άποψη²⁵ ότι ο καλύτερος τρόπος για τη συγκέντρωση εσόδων με τις χαμηλότερες δυνατές στρεβλώσεις είναι:

- α) η εφαρμογή χαμηλών συντελεστών σε μια ευρεία φορολογική βάση και
- β) η διατήρηση της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων για την ακεραιότητα των φορολογικού συστήματος, μέσω της επίτευξης δικαιοσύνης, απλότητας και διαφάνειας.

Η μεγαλύτερη αλληλεξάρτηση των οικονομιών και η μεγάλη κινητικότητα των κεφαλαίων, απόρροιας της παγκοσμιοποίησης, αποτελούν, επίσης, παράγοντες που επηρεάζουν τη μεταρρυθμιστική διάθεση και την τάση για μείωση των φορολογικών συντελεστών, ιδίως στους φόρους στα εταιρικά κέρδη. Έτσι, έχει αναδυθεί ένας έντονος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των χωρών που προσπαθούν να καταστήσουν πιο ελκυστικό το φορολογικό τους σύστημα συγκριτικά με άλλες χώρες, προσφέροντας ευνοϊκά καθεστώτα για την προσέλκυση επενδύσεων, αλλά και κερδών μακριά από τις χώρες στις οποίες

²⁵ Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών (2018), " Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα - Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης "

πραγματοποιούνται οι επενδύσεις. Στο πλαίσιο αυτό, στις χώρες του ΟΟΣΑ έχουν καταγραφεί τις τελευταίες δεκαετίες τάσεις όπως:

- α) η μείωση του ανώτατου συντελεστή στο φόρο εισοδήματος στα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα,
- β) η διεύρυνση της φορολογικής βάσης στις επιχειρήσεις, μέσω της λιγότερο ευνοϊκής αντιμετώπισης των αποσβέσεων και του περιορισμού των φορολογικών δαπανών,
- γ) η μείωση του ανώτατου συντελεστή φορολόγησης των μερισμάτων,
- δ) ο περιορισμός των αντικινήτρων για εργασία των φτωχότερων ή λιγότερο ικανών ατόμων, η οποία επιχειρείται με την εισαγωγή στοχευμένων απαλλαγών και εκπτώσεων φόρων (οι οποίες θεωρείται ότι τονώνουν την απασχόληση και ταυτόχρονα έχουν διανεμητικές επιδράσεις), καθώς και με τη μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, προκειμένου να ενισχυθεί η συμμετοχή τους στο εργατικό δυναμικό και η εργασιακή τους προσπάθεια.

Παρατηρώντας την ισχύουσα φορολογική δομή των χωρών που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση, διαπιστώνει κανείς ότι χρειάζεται μια σημαντική ευρωπαϊκή μεταρρύθμιση προκειμένου να απλοποιηθούν οι κανόνες που διέπουν τη φορολογία επιχειρήσεων αλλά και να μειωθούν ορισμένες διάφορες που υπέχουν σήμερα στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΚΟΙΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

5.1 Κοινή φορολογική πολιτική στην Ευρώπη

Οι προσπάθειες εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση επανέρχονται στην ίδρυσή της και μπορούν να χαρακτηριστούν ως ανεπιτυχείς²⁶. Η πρώτη ήταν το 1962, όπου Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε το διαχωρισμό των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις και την εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή για διατήρηση και διανεμόμενα κέρδη. Επιπλέον, το 1970, η έκθεση Temple πρότεινε την εφαρμογή ενός κλασσικού συστήματος φορολόγησης εταιρειών στα κράτη μέλη της ΕΕ. Ως εκ τούτου, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσπάθησε να προσεγγίσει τους συντελεστές φορολογίας εταιρειών. Σχετικά με το γεγονός ότι όλες οι προσπάθειες εναρμόνισης έγιναν κάπως αντιληπτές από τα κράτημέλη ως προσπάθειες περιορισμού της φορολογικής τους κυριαρχίας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε να προσπαθήσει να εναρμονίσει μόνο τις διατάξεις που επηρεάζουν την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς²⁷.

Η έρευνα που διεξήγαγε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2001) κατέδειξε σαφώς ότι, στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις με ευρωπαϊκές δραστηριότητες αντιμετωπίζουν 28 διαφορετικά συστήματα εταιρικής φορολογίας, το αποτέλεσμα είναι η μείωση της οικονομικής αποτελεσματικότητας, δημιουργώντας πρόσθετο κόστος φορολογικής συμμόρφωσης και συμβάλλοντας στην έλλειψη της διαφάνειας και της ύπαρξης ασύμμετρων πληροφοριών σχετικά με την εσωτερική αγορά. Επιπλέον, η μελέτη αποκάλυψε ότι ένας από τους σημαντικότερους καθοριστικούς παράγοντες για τις επενδυτικές στρατηγικές των εταιρειών ήταν ο συντελεστής φορολογίας εταιρειών. Όσον αφορά το γεγονός ότι τα φορολογικά συστήματα θα πρέπει να είναι ουδέτερα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε το 2001 τέσσερα πιθανά μοντέλα εναρμόνισης των εταιρικών φόρων. Σύμφωνα με το σύστημα φορολογίας του κράτους καταγωγής, οι επιχειρήσεις με "ευρωπαϊκές" δραστηριότητες θα υιοθετούσαν τους κανόνες που ισχύουν για "η χώρα καταγωγής", δηλαδή τη χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα. Το προτεινόμενο σύστημα CCCTB προϋποθέτει τη θέσπιση κοινών κανόνων για την

²⁶ Nerudova, 2014

²⁷ Kubatova, 1998

κατασκευή φορολογικών βάσεων και τη δυνατότητα ενός συστήματος εξυγίανσης που θα συνδέεται με τους κανόνες για την κατανομή της φορολογικής βάσης για τον όμιλο. Σύμφωνα με τον φόρο εισοδήματος εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EUCIT), οι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες θα χρησιμοποιούν ενιαία ενοποιημένη φορολογική βάση και ενιαίο συντελεστή φορολογίας εισοδήματος στο εσωτερικό της ΕΕ. Τέλος, η υποχρεωτική εναρμονισμένη βάση φορολογίας των επιχειρήσεων θα καθιερώσει ενιαία φορολογική βάση για κάθε εταιρεία στην ΕΕ. Όσον αφορά την πολιτική εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας εταιρειών, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επέλεξε μια στρατηγική διπλής κατεύθυνσης με μακροπρόθεσμο στόχο με τη μορφή της καθιέρωσης της ΚΕΒΦΕ για επιχειρήσεις με ευρωπαϊκές δραστηριότητες.

Μετά από περισσότερα από δέκα χρόνια εργασίας, στις 16 Μαρτίου 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλε πρόταση οδηγίας για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (εφεξής ΚΕΒΦΕ). Η πρόταση του 2011 για την ΚΕΒΦΕ θα επέτρεπε επομένως στις εταιρείες να αντιμετωπίζουν την Ένωση ως ενιαία αγορά για σκοπούς εταιρικής φορολογίας διευκολύνοντας, ως εκ τούτου, τη διασυννοριακή δραστηριότητά τους και την προαγωγή των συναλλαγών και των επενδύσεων. Στα τέλη Οκτωβρίου του 2016 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επέβαλε πρόταση οδηγίας για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (εφεξής ΚΕΒΦΕ) και νέα πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για ΚΕΦΒΕ, που πλέον περιορίζεται στα στοιχεία που αφορούν την ενοποίηση. Με την πρόταση ΚΦΒΕ θεσπίζονται κανόνες φορολόγησης εταιρειών για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης των εταιρειών εντός Ε.Ε. Σύμφωνα με την πρόταση αυτή, οι φορολογούμενοι, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να υπολογίζουν την φορολογική οφειλή τους εφαρμόζοντας τον εθνικό συντελεστή φορολογίας εταιρειών και τυχόν πιστώσεις φόρου (αμφότερα εκτός πεδίου εφαρμογής της ΚΦΒΕ) που ισχύουν στο κράτος-μέλος όπου εδρεύουν. Στις 15 Μαρτίου 2018, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (ΕΚ) ενέκρινε τις δύο προτάσεις οδηγίας για την κοινή βάση φορολογίας των επιχειρήσεων (CCTB) και την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (CCCTB), υποστηρίζοντας την ανάγκη ταυτόχρονης εφαρμογής των δύο οδηγιών. Αυτό δημιουργεί ένα νομικό πλαίσιο βάσει του οποίου οι εταιρείες θα φορολογούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) βάσει εναρμονισμένου συστήματος φορολογίας εταιρειών, το οποίο λαμβάνει επίσης υπόψη τις ψηφιακές τους δραστηριότητες.

5.2 Κυριότερες αλλαγές σε σχέση με την πρόταση του 2011:

Η εν νέου δρομολογημένη ΚΕΒΦΕ²⁸, παράλληλα με τη λειτουργία αποτροπής της φοροαποφυγής, αναμένεται να διατηρήσει επιπροσθέτως τα χαρακτηριστικά εκείνα που την αναδεικνύουν σε σύστημα φορολογίας εταιρειών το οποίο διευκολύνει τις διασυνοριακές συναλλαγές και επενδύσεις στην εσωτερική αγορά. Επί του παρόντος, οι εταιρείες που αναπτύσσουν διασυνοριακή δραστηριότητα καλούνται να συμμορφώνονται με έως 28 διαφορετικά συστήματα εταιρικής φορολογίας. Πρόκειται για επαχθή διαδικασία, τόσο από πλευράς χρόνου όσο και από οικονομικής πλευράς, η οποία αποσπά την προσοχή και τις προσπάθειες από τη βασική επιδίωξη που είναι η ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η εκ νέου δρομολογημένη ΚΕΒΦΕ αναμένεται να συνεχίσει να παρέχει τα πλεονεκτήματα της πρότασης του 2011, η οποία έδινε τη δυνατότητα στους ομίλους εταιρειών με φορολογητέα παρουσία σε ένα τουλάχιστον κράτος μέλος να υπόκεινται σε ενιαία δέσμη κανόνων για τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας τους στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και να καθίστανται, ως εκ τούτου, υπόλογοι ενώπιον μίας και μόνης φορολογικής διοίκησης («υπηρεσία μίας στάσης»). Η φορολογική ελάφρυνση των διασυνοριακών ζημιών αναμένεται να συνεχίσει να αποτελεί αυτόματο αποτέλεσμα της ενοποίησης και οι κανόνες μεταβιβαστικής τιμολόγησης δεν θα ισχύουν στο εσωτερικό των ομίλων, καθώς η κατανομή των εσόδων σε επίπεδο ομίλου θα γίνεται βάσει του μαθηματικού τύπου επιμερισμού. Οι αλλαγές σε σχέση με την πρόταση του 2011 είναι:

- Ο υποχρεωτικός χαρακτήρας των κανόνων για τις μεγάλες εταιρίες (άρθρο 2)
- Μια υπερ-έκπτωση για δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης με σκοπό την υποστήριξη της καινοτομίας (Άρθρο 9)
- Μια υπερ-έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις (AGI) για την καταπολέμηση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση της χρηματοδότησης μέσω χρέους (άρθρο 11)
- Και προσωρινές ελαφρύνσεις για ζημιές (Άρθρο 42), εν αναμονή της συμφωνίας επι της ΚΕΒΦΕ.

5.3 Συνοχή με άλλες πολιτικές της Ένωσης

Η ΚΕΒΦΕ εμπίπτει στο πεδίο των πρωτοβουλιών της Επιτροπής για δικαιότερη φορολόγηση και αναμένεται να συμβάλει στην εξάλειψη των εμποδίων που προκαλούν στρεβλώσεις οι

²⁸ European Commission (2016). Council Directive on CCCTB

οποίες παρακωλύουν την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Κατά συνέπεια, συμπληρώνει σε μεγάλο βαθμό το εταιρικό δίκαιο της ΕΕ και είναι πλήρως εναρμονισμένη με επιδιωκόμενες δράσεις όπως η Ένωση Κεφαλαιαγορών και οι διάφορες πρωτοβουλίες για τη φορολογική διαφάνεια, την ανταλλαγή πληροφοριών και την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

5.4 Νομική Βάση, Επικουρικότητα και Αναλογικότητα

5.4.1 Νομική Βάση

Οι προτάσεις οδηγίας που αναφέρονται στην ΚΒΦΕ²⁹ και ΚΕΦΒΕ³⁰ εμπίπτουν στο άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ). Η διάταξη αυτή ορίζει ότι τα μέτρα προσέγγισης δυνάμει του εν λόγω άρθρου έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Στόχος της εκ νέου δρομολόγησης της πρωτοβουλίας για την ΚΕΒΦΕ είναι να διευκολύνει την επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της ΕΕ μέσω της υπαγωγής των φορολογούμενων εταιρειών σε ενιαία δέσμη νομοθετικών διατάξεων εταιρικής φορολογίας η οποία θα ισχύει στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς, και επίσης να ενισχύσει τη σταθερότητα και την ανθεκτικότητα του συστήματος έναντι του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Αμφότεροι οι στόχοι έχουν καθοριστική και άμεση επίπτωση στην εσωτερική αγορά, ακριβώς επειδή αποσκοπούν στην εξάλειψη των στρεβλώσεων κατά τη λειτουργία της.

5.4.2 Επικουρικότητα

Η παρούσα πρωτοβουλία συνάδει με την αρχή της επικουρικότητας. Παρότι τα προβλήματα και οι λόγοι για την ανάληψη δράσης, όπως αναλύονται στις προηγούμενες ενότητες, είναι διαφορετικής προέλευσης, φαίνεται ότι η αντιμετώπιση των επιζήμιων επιπτώσεών τους είναι δυνατή μόνο μέσω της υιοθέτησης κοινής λύσης: συγκεκριμένα, η προσέγγιση των καθεστώτων φορολόγησης των εταιρειών στην Ένωση αναμένεται να μετριάσει τις στρεβλώσεις της αγοράς διαμορφώνοντας ένα δικαιότερο και πιο συνεκτικό φορολογικό περιβάλλον εντός του οποίου θα δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι για

²⁹ European Commission (2016). Council Directive on CCTB, 2016 edition

³⁰ European Commission (2016). Council Directive on CCCTB, 2016 edition

να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος στόχος, απαιτείται η ανάληψη δράσης σε επίπεδο Ένωσης, και όχι μεμονωμένα και ασυντόνιστα από τα επιμέρους κράτη μέλη. Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή πρωτοβουλιών από κάθε κράτος μέλος χωριστά αναμένεται απλώς να οδηγήσει στη διαιώνιση, αν όχι στην επιδείνωση, της τρέχουσας κατάστασης, καθώς στην περίπτωση αυτή οι φορολογούμενες εταιρείες θα εξακολουθήσουν να υποχρεούνται σε συμμόρφωση με 28 διαφορετικά, και ενίοτε αντικρουόμενα, φορολογικά συστήματα.

Η προβλεπόμενη εκ νέου δρομολόγηση της ΚΕΒΦΕ αποσκοπεί στην ενίσχυση της ανάπτυξης και της δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας στην εσωτερική αγορά, καθώς και στην αντιμετώπιση των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Όλοι αυτοί οι στόχοι αποσκοπούν ουσιαστικά στην επίλυση προβλημάτων που υπερβαίνουν τα επιμέρους κράτη μέλη και, ως εκ τούτου, επιβάλλουν εκ των πραγμάτων την υιοθέτηση κοινής προσέγγισης. Υπό το φως των ανωτέρω, η εφαρμογή οποιωνδήποτε μέτρων είναι δυνατό να έχει αποτελέσματα μόνο εάν οι κανόνες εφαρμόζονται ομοιόμορφα στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς. Σε αντίθετη περίπτωση, το τοπίο στον τομέα της φορολόγησης των εταιρειών θα παραμείνει κατακερματισμένο, δημιουργώντας έτσι γόνιμο έδαφος για την εμφάνιση φορολογικών εμποδίων και την ανάπτυξη πρακτικών αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού.

Επιπλέον, οι πρακτικές φοροαποφυγής αναπτύσσονται επί του παρόντος κατά κύριο λόγο σε διασυνοριακό πλαίσιο. Είναι πράγματι γεγονός ότι η αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων δημιουργεί γόνιμο έδαφος για καταχρήσεις ή ευνοεί την εκμετάλλευση των αναντιστοιχιών στην αλληλεπίδραση των διαφόρων εθνικών νομοθεσιών περί φορολογίας των εταιρειών. Επιπροσθέτως, η ενισχυμένη διασυνοριακή δραστηριότητα στους κόλπους της ΕΕ, ως εσωτερικής αγοράς με υψηλού βαθμού ολοκλήρωση, είναι δεδομένη, γεγονός που αναδεικνύει τη σημασία της επίτευξης συμφωνίας ως προς την εφαρμογή συντονισμένων λύσεων.

Λαμβάνοντας, επομένως, υπόψη την κλίμακα και τα αποτελέσματα της προβλεπόμενης εκ νέου δρομολόγησης της πρωτοβουλίας για την ΚΕΒΦΕ, οι στόχοι της, ήτοι ο μετριασμός των στρεβλώσεων που προκαλούνται από τη σημερινή αλληλεπίδραση των 28 εθνικών φορολογικών καθεστώτων και η δημιουργία ευνοϊκότερων συνθηκών για διασυνοριακές επενδύσεις στην ενιαία αγορά, μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα στο επίπεδο της Ένωσης.

Η υλοποίηση των περισσότερων βασικών χαρακτηριστικών του συστήματος ΚΕΒΦΕ είναι δυνατή μόνο μέσω της ανάληψης συλλογικής δράσης. Αναφέρεται δε ενδεικτικά ότι αναμένεται να εξαλειφθούν οι αναντιστοιχίες ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό οντοτήτων ή πληρωμών, που οδηγούν σε διπλή φορολόγηση ή σε διπλή μη φορολόγηση, στις σχέσεις μεταξύ των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τους κοινούς κανόνες φορολόγησης εταιρειών. Η ανάληψη δράσης από τα κράτη μέλη μεμονωμένα μπορεί να επιλύσει τα ζητήματα αυτά, στην καλύτερη περίπτωση, σε διμερή βάση. Εξ ορισμού, η φορολογική ελάφρυνση των διασυνοριακών ζημιών μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικότερα εάν δεσμευτούν όλα τα κράτη μέλη σε ό,τι αφορά την παροχή της, χωρίς ωστόσο να αποκλείεται η διμερής προσέγγιση ως δεύτερη καλύτερη εναλλακτική λύση. Επιπλέον, οι αφορολόγητες αναδιαρθρώσεις ομίλων, η εξάλειψη περίπλοκων κανόνων ενδοομιλικής μεταβιβαστικής τιμολόγησης και ο επιμερισμός των εσόδων βάσει μαθηματικού τύπου σε επίπεδο ομίλου μπορούν να υποστηριχθούν σε διασυνοριακό επίπεδο και να υλοποιηθούν μόνο μέσω κοινών κανονιστικών ρυθμίσεων.

5.4.3 Αναλογικότητα

Τα προβλεπόμενα μέτρα είναι και κατάλληλα και αναγκαία για την επίτευξη του επιθυμητού σκοπού. Δεν υπερβαίνουν τον σκοπό της εναρμόνισης της βάσης φορολογίας των εταιρειών, η οποία αποτελεί προαπαιτούμενο για τον περιορισμό των εντοπισθέντων εμποδίων που προκαλούν στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά. Επιπλέον, η εκ νέου δρομολόγηση της ΚΕΒΦΕ δεν περιορίζει τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, ήτοι τη δυνατότητά τους να καθορίζουν το ύψος των επιθυμητών φορολογικών εσόδων ώστε να επιτυγχάνουν τους στόχους της εκάστοτε δημοσιονομικής πολιτικής τους, και δεν θίγει το δικαίωμά τους να ορίζουν τους δικούς τους συντελεστές φορολογίας εταιρειών.

Παρότι η Επιτροπή προωθεί σταθερά τον συντονισμό των εθνικών φορολογικών πρακτικών, είναι σαφές ότι δεν αρκεί από μόνος του για την εξάλειψη των στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά σε επίπεδο φορολογίας. Από την παρελθούσα εμπειρία προκύπτει ότι ο συντονισμός είναι διαδικασία που επιτελείται με αργούς ρυθμούς και ότι τα μέχρι στιγμής αποτελέσματα συναφών προσπαθειών που καταβλήθηκαν στο παρελθόν είναι μέτρια. Επιπλέον, ο φορολογικός συντονισμός αντιμετωπίζει κατά κανόνα μόνο συγκεκριμένα, στοχοθετημένα ζητήματα και δεν μπορεί να διευθετήσει το ευρύ φάσμα των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες στην εσωτερική αγορά, για τα οποία απαιτείται συνολική λύση.

Το υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής της εκ νέου δρομολογημένης ΚΕΒΦΕ προβλέπεται να καθοριστεί κατά τρόπο ώστε να αφορά μόνο τις αναγκαίες κατηγορίες φορολογούμενων εταιρειών, ήτοι τους ομίλους εταιρειών που υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος, και τούτο διότι οι όμιλοι με υψηλά έσοδα τείνουν συνήθως να διαθέτουν επαρκείς πόρους που τους επιτρέπουν να εφαρμόζουν στρατηγικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Συνάγεται επομένως ότι οι προβλεπόμενοι κανόνες δεν αναμένεται να υπερβούν τα απαιτούμενα για την επίτευξη των στόχων της Συνθήκης για την καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

5.5 Αναλυτική επεξήγηση των επιμέρους διατάξεων των 2 προτάσεων

5.5.1 Πρώτη φάση- κοινή βάση φορολογίας εταιρειών

Πεδίο εφαρμογής³¹: η οδηγία θα είναι υποχρεωτική για τις εταιρείες που ανήκουν σε ομίλους οι οποίοι υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος. Το κριτήριο για τον καθορισμό του κατώτατου ορίου του εν λόγω μεγέθους θα είναι τα συνολικά ενοποιημένα έσοδα του εκάστοτε ομίλου που υποβάλλει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, για να επιτευχθεί ένας βαθμός συνοχής μεταξύ των δύο φάσεων (δηλαδή της κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών και της ΚΕΒΦΕ), οι εταιρείες θα υποχρεούνται να πληρούν τις προϋποθέσεις ενοποίησης, προκειμένου να εμπίπτουν στο υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής της κοινής βάσης. Αυτό θα διασφαλίσει ότι, μόλις υλοποιηθεί η πλήρης πρωτοβουλία με την υιοθέτηση της ενοποίησης και του τύπου επιμερισμού, όλοι οι φορολογούμενοι που θα υπάγονται στους κανόνες της κοινής βάσης θα μεταβούν αυτομάτως στο σύστημα της ΚΕΒΦΕ. Θα είναι επίσης δυνατή η προαιρετική εφαρμογή των κοινών αυτών κανόνων από τις εταιρείες που δεν πληρούν τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης: ορίζεται σε άμεση συνάφεια προς τον συνιστώμενο, μετά την ολοκλήρωση του σχεδίου BEPS, ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης που περιέχεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σε αντίθεση με την πρόταση του 2011, ο αναθεωρημένος ορισμός καλύπτει μόνο τις ευρισκόμενες στην Ένωση μόνιμες εγκαταστάσεις οι οποίες ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς στην Ένωση. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι όλες οι ενδιαφερόμενες φορολογούμενες εταιρείες

³¹ European Commission (2016). Council Directive on CCTB, 2016 edition

κατανοούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αναντιστοιχίας λόγω διαφορετικών ορισμών. Δεν θεωρήθηκε ουσιώδους σημασίας να διατυπωθεί κοινός ορισμός για ευρισκόμενες σε τρίτη χώρα μόνιμες εγκαταστάσεις, ή για μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται μεν στην Ένωση αλλά ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα. Η εν λόγω διάσταση που αφορά τρίτες χώρες αφήνεται για ρύθμιση μέσω διμερών φορολογικών συνθηκών και μέσω των εθνικών δικαίων.

Φορολογική βάση: Για να μετριαστούν οι κίνδυνοι φοροαποφυγής, που στρεβλώνουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα πρέπει να σχεδιαστεί με ευρύ τρόπο. Βάσει αυτού, όλα τα έσοδα θα πρέπει να υπόκεινται σε φόρο, εκτός εάν απαλλάσσονται ρητά. Όσον αφορά συμμετοχές της τάξης του 10% τουλάχιστον, το εισόδημα που συνίσταται σε μερίσματα ή το προϊόν της διάθεσης μετοχών που έχει στην κατοχή της εταιρεία εκτός του ομίλου θα πρέπει να απαλλάσσεται, ώστε να αποτρέπεται ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης των άμεσων ξένων επενδύσεων. Ομοίως, τα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων θα πρέπει επίσης να απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος της έδρας. Λαμβάνεται ακόμη μέριμνα ώστε η απαλλαγή του εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή να ανταποκρίνεται στην ανάγκη για απλότητα. Πράγματι, κατά την παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων για διπλή φορολογία, τα περισσότερα κράτη μέλη απαλλάσσουν επί του παρόντος τα μερίσματα και το προϊόν της διάθεσης μετοχών, αποφεύγοντας έτσι τον υπολογισμό των δικαιωμάτων της φορολογούμενης εταιρείας για πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ιδίως στις περιπτώσεις που για τον υπολογισμό του δικαιώματος αυτού πρέπει να ληφθεί υπόψη ο φόρος εταιρειών που καταβλήθηκε από την εταιρεία η οποία διανέμει τα μερίσματα.

Τα φορολογητέα έσοδα θα πρέπει να μειώνονται κατά το ποσό των επιχειρηματικών δαπανών και ορισμένων άλλων στοιχείων. Οι εκπεστέες επιχειρηματικές δαπάνες θα πρέπει κανονικά να περιλαμβάνουν όλα τα έξοδα που σχετίζονται με τις πωλήσεις και τις δαπάνες που συνδέονται με την παραγωγή, τη διατήρηση και τη διασφάλιση εισοδήματος. Για τη στήριξη της καινοτομίας στην οικονομία και τον εκσυγχρονισμό της εσωτερικής αγοράς, θα πρέπει να προβλεφθεί η παροχή εκπτώσεων για δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, συμπεριλαμβανομένων των υπέρ-εκπτώσεων, και αυτές θα πρέπει να καταλογίζονται εξ ολοκλήρου στο έτος πραγματοποίησής τους (με εξαίρεση την ακίνητη περιουσία). Οι μικρές εταιρείες σε φάση εκκίνησης χωρίς συνδεδεμένες επιχειρήσεις που είναι ιδιαίτερα καινοτόμες (κατηγορία η οποία

θα καλύπτει ιδίως τις νεοσύστατες επιχειρήσεις) θα πρέπει επίσης να στηρίζονται μέσω ενισχυμένων υπέρ-εκπτώσεων για δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ασφάλεια δικαίου, θα πρέπει επίσης να υπάρχει κατάλογος δαπανών που δεν εκπίπτουν.

Κανόνας περιορισμού των τόκων: ουσιαστικά περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών), με στόχο την αποθάρρυνση των πρακτικών μεταφοράς κερδών προς χώρες χαμηλής φορολογίας. Ο κανόνας προβλέπει τη δυνατότητα πλήρους έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών) εφόσον μπορούν να συμψηφιστούν με φορολογητέα έσοδα από τόκους (και λοιπά χρηματοπιστωτικά έσοδα). Η δυνατότητα έκπτωσης τυχόν πλεοναζουσών δαπανών για τόκους θα υπόκειται σε περιορισμούς, οι οποίοι θα καθορίζονται βάσει των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) της φορολογούμενης εταιρείας.

Έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις («ΕΦΑΕ»): Η εκ νέου δρομολογημένη πρωτοβουλία επιδιώκει να αντιμετωπίσει την ασυμμετρία που προκύπτει από το γεγονός ότι οι τόκοι που καταβάλλονται για δάνεια εκπίπτουν (υπό κάποιους περιορισμούς) από την κοινή βάση των φορολογούμενων εταιρειών, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο με τα διανεμηθέντα κέρδη. Η πρακτική αυτή έχει ως αποτέλεσμα να ευνοείται καθοριστικά η χρηματοδότηση μέσω χρέους έναντι της χρηματοδότησης μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Δεδομένων των κινδύνων που εγκυμονεί η κατάσταση αυτή σε σχέση με το συνολικό χρέος των εταιρειών, η εκ νέου δρομολογημένη πρόταση για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα περιλαμβάνει έναν κανόνα για την καταπολέμηση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση της χρηματοδότησης μέσω χρέους, ώστε να εξουδετερωθεί το ισχύον επί του παρόντος πλαίσιο που αποθαρρύνει τη χρηματοδότηση μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Θα παρέχεται στις φορολογούμενες εταιρείες έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις, ήτοι οι δαπάνες για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους θα μπορούν να εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση τους υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως μέτρα κατά πιθανών αλυσιδωτών επιπτώσεων και κανόνες κατά της φοροαποφυγής. Στο πλαίσιο της αναθεώρησης της κοινής βάσης φορολογίας, η Επιτροπή θα δίνει ιδιαίτερη προσοχή στη λειτουργία της ΕΦΑΕ ως βάσης για την εξέταση ενδεχόμενων προσαρμογών του ορισμού της και της βαθμονόμησής της.

Απόσβεση: Τα πάγια στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να είναι αποσβέσιμα για φορολογικούς σκοπούς, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων. Ενώ τα υλικά και άυλα στοιχεία

ενεργητικού με μακρά και μέση διάρκεια ωφέλιμης ζωής θα πρέπει να υπόκεινται σε απόσβεση ατομικά, όλα τα άλλα αποσβέσιμα στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να εντάσσονται σε ομάδες. Η ομαδική απόσβεση απλουστεύει τα πράγματα τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τις φορολογούμενες εταιρείες, δεδομένου ότι αποφεύγεται η ανάγκη κατάρτισης και διατήρησης καταλόγου με όλα τα είδη πάγιων στοιχείων ενεργητικού και την ωφέλιμη ζωή τους.

Ζημίες: οι φορολογούμενες εταιρείες επιτρέπεται να μεταφέρουν ζημίες σε επόμενη χρήση επ' αόριστον χωρίς περιορισμούς στο ποσό που εκπίπτει ανά έτος. Η οδηγία συνδέει τον κανόνα περιορισμού των τόκων με τη φορολογική μεταχείριση των ζημιών. Έγινε επομένως σε πολιτικό επίπεδο η επιλογή να καταρτιστεί ένας ιδιαίτερα αποτελεσματικός κανόνας περιορισμού των τόκων, ώστε κάθε ποσό που χαρακτηρίζεται ως ζημία να αντικατοπτρίζει το αποτέλεσμα της δραστηριότητας εκμετάλλευσης. Ο κανόνας ενισχύθηκε επίσης με μια διάταξη κατά των καταχρήσεων ώστε να αποθαρρύνονται οι προσπάθειες καταστράτηγησης των κανόνων περί δυνατότητας έκπτωσης των ζημιών μέσω της αγοράς ζημιολόγων εταιρειών.

Προσωρινή ελάφρυνση για ζημίες με ανάκτηση: θα υπάρχει η δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη, υπό αυστηρές προϋποθέσεις, οι ζημίες άμεσης θυγατρικής ή μόνιμης εγκατάστασης ευρισκόμενης σε άλλα κράτη μέλη. Η ελάφρυνση αυτή θα είναι προσωρινή, καθώς η μητρική εταιρεία θα προσθέτει ακολούθως στη φορολογική βάση της, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ζημιών που έχουν προηγουμένως εκπέσει, τυχόν μεταγενέστερα κέρδη των άμεσων θυγατρικών ή μόνιμων εγκαταστάσεών της. Επιπλέον, εάν η ενσωμάτωση δεν πραγματοποιείται εντός ορισμένου αριθμού ετών, οι ζημίες που έχουν εκπέσει θα ενσωματώνονται εκ νέου αυτόματα σε κάθε περίπτωση.

Καταπολέμηση της φοροαποφυγής: Ο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) καταρτίστηκε σύμφωνα με το κείμενο της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής και συμπληρώνεται από μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό συγκεκριμένων τύπων φοροαποφυγής. Για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο διακρίσεων, θα είναι ζωτικής σημασίας να εξασφαλιστεί στην πράξη ότι ο ΓΚΑΚ εφαρμόζεται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις.

Όσον αφορά τη λήψη συγκεκριμένων μέτρων κατά της φοροαποφυγής, είναι συνήθως αναγκαίο να ελέγχεται το επίπεδο φορολογίας στην έτερη χώρα, ώστε να προσδιορίζεται κατά πόσο η φορολογούμενη εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει φόρο για εισόδημα που έχει παραχθεί στην αλλοδαπή. Οι κανόνες περιλαμβάνουν ρήτρα μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου (switch-over), η οποία στοχεύει κατά ορισμένων τύπων εισοδήματος που παράγεται σε τρίτη χώρα. Σκοπός της εν λόγω ρήτρας είναι να διασφαλίσει τη φορολόγηση του εισοδήματος στην Ένωση σε περίπτωση που φορολογήθηκε κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο στην τρίτη χώρα. Η νομοθεσία για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE) αναφέρεται ευρέως στον σχετικό κανόνα που περιέχεται στην οδηγία κατά της φοροαποφυγής και έχει ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος ελεγχόμενης θυγατρικής με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρεία σε μια προσπάθεια να αποθαρρύνεται η μεταφορά κερδών. Οι κανόνες για τις EAE επεκτείνονται στα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία στο κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας.

Αναντιστοιχίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων: Δεδομένου ότι οι αναντιστοιχίες είναι συνέπεια των διαφορών μεταξύ των κρατών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό ορισμένων τύπων οντοτήτων ή χρηματοπιστωτικών πληρωμών, δεν θα πρέπει κατά κανόνα να λαμβάνουν χώρα μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν τους κοινούς κανόνες για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης τους. Καθώς, όμως, είναι πιθανό να συνεχίσουν να υπάρχουν αναντιστοιχίες στην αλληλεπίδραση μεταξύ του πλαισίου της κοινής βάσης και των συστημάτων φορολογίας εταιρειών κρατών μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών, η οδηγία θεσπίζει κανόνες βάσει των οποίων μία από τις δύο δικαιοδοσίες που εμπλέκονται στην αναντιστοιχία να αρνείται την έκπτωση μιας πληρωμής ή να διασφαλίζει τη συμπερίληψη του αντίστοιχου εισοδήματος στην κοινή βάση.

5.5.2 Δεύτερη φάση- κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση εταιρειών

Ορισμός του ομίλου: Η επιλεξιμότητα για τον ενοποιημένο φορολογικά όμιλο θα καθορίζεται σύμφωνα με διττό κριτήριο βασιζόμενο

- i) στον έλεγχο (άνω του 50% των δικαιωμάτων ψήφου) και
- ii) στην κυριότητα (άνω του 75% του μετοχικού κεφαλαίου) ή στα δικαιώματα επί των κερδών (άνω του 75% των δικαιωμάτων επί των κερδών).

Τα δύο κατώτατα όρια για τον έλεγχο και την κυριότητα ή τα δικαιώματα επί των κερδών πρέπει να τηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους· διαφορετικά, η εταιρεία που δεν πληροί τα εν λόγω όρια θα πρέπει να εγκαταλείπει τον όμιλο αμέσως. Για τη συμμετοχή στον όμιλο θα προβλέπεται επίσης ελάχιστο διάστημα τήρησης των κατώτατων ορίων επί εννέα διαδοχικούς μήνες.³²

Αναδιοργάνωση επιχειρήσεων, φορολόγηση ζημιών και μη πραγματοποιηθέν κεφαλαιακό κέρδος: περιλαμβάνει κατά κύριο λόγο τη μεταχείριση των ζημιών και του μη πραγματοποιηθέντος κεφαλαιακού κέρδους κατά την είσοδο στον όμιλο και την έξοδο από αυτόν.

Όταν μια εταιρεία εισέρχεται στον όμιλο, οι προ της ενοποίησης ζημιές εκμετάλλευσης θα μεταφέρονται σε επόμενη χρήση για να συμψηφιστούν με το επιμερισμένο μερίδιό της. Όταν μια εταιρεία εγκαταλείπει τον όμιλο, δεν θα κατανέμονται σε αυτήν ζημιές που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου ενοποίησης. Προβλέπονται ακόμη κανόνες για το μη πραγματοποιηθέν κεφαλαιακό κέρδος σε σχέση με πάγια στοιχεία ενεργητικού όταν τα τελευταία διατίθενται εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μετά την είσοδό τους στον όμιλο ή την έξοδό τους από αυτόν. Παρέχεται το δικαίωμα σε κράτος μέλος (στην περίπτωση της εισόδου σε όμιλο) ή στον όμιλο (στην περίπτωση της εξόδου από όμιλο) να φορολογούν υποκείμενα κεφαλαιακά κέρδη εφόσον αυτά παράγονται στη φορολογική τους επικράτεια. Επιπλέον, η φορολογική μεταχείριση κεφαλαιακών κερδών που προέρχονται από εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία ενεργητικού απαιτεί πιο εξατομικευμένη προσέγγιση, η οποία θα περιλαμβάνει την αποτίμησή τους με βάση κατάλληλη προσεγγιστική τιμή, δηλαδή τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, προώθησης και διαφήμισης στη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου.

Φόροι με παρακράτηση στην πηγή: Το προϊόν των φόρων με παρακράτηση στην πηγή επί των τόκων και των πληρωμών δικαιωμάτων που πραγματοποιούνται από φορολογούμενες εταιρείες θα κατανέμεται σύμφωνα με τον μαθηματικό τύπο του συγκεκριμένου φορολογικού έτους. Το προϊόν των φόρων με παρακράτηση στην πηγή επί μερισμάτων δεν θα κατανέμεται διότι, αντίθετα από τους τόκους και τα δικαιώματα, τα μερίσματα διανέμονται μετά την

³² European Commission (2016). Council Directive on CCCTB, 2016 edition

αφαίρεση των φόρων και δεν οδηγούν σε προηγούμενη έκπτωση που βαρύνει όλες τις εταιρείες του ομίλου.

Πρόληψη της καταστρατήγησης του συστήματος φοροαπαλλαγών: Η χορήγηση φοροαπαλλαγής για τη διάθεση μετοχών δεν θα επιτρέπεται εάν επεκτείνεται καταχρηστικά σε πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού πέραν των μετοχών. Αυτό συμβαίνει όταν στοιχεία ενεργητικού μεταφέρονται εντός του ομίλου, χωρίς φορολογικές επιπτώσεις, σε μέλος του ομίλου το οποίο στη συνέχεια πωλείται εκτός ομίλου. Τα στοιχεία ενεργητικού επωφελούνται στη συνέχεια, υπό τον μανδύα της πώλησης της εταιρείας, από την φοροαπαλλαγή που παρέχεται για διάθεση μετοχών. Παρόμοια μεταχείριση παρέχεται για ενδοομιλικές μεταβιβάσεις στοιχείων ενεργητικού τα οποία στη συνέχεια πωλούνται εκτός ομίλου εντός του τρέχοντος ή του επόμενου φορολογικού έτους. Στην προκειμένη περίπτωση, θα γίνεται διόρθωση ώστε το στοιχείο ενεργητικού να αντιμετωπίζεται σαν να εγκατέλειψε τον όμιλο από το κράτος μέλος όπου βρισκόταν αρχικά, ήτοι πριν από την ενδοομιλική μεταβίβαση.

Μαθηματικός τύπος επιμερισμού: Θα περιλαμβάνει τρεις εξίσου σταθμισμένους συντελεστές (ήτοι, εργασία, στοιχεία ενεργητικού και πωλήσεις ανά προορισμό). Ο συνδυασμός αυτός αντικατοπτρίζει μια ισορροπημένη προσέγγιση όσον αφορά τη διανομή φορολογητέων κερδών μεταξύ επιλέξιμων κρατών μελών. Ο συντελεστής εργασίας θα χωρίζεται σε δαπάνες μισθοδοσίας και αριθμό εργαζομένων (εξ ημισείας) ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι μισθολογικές διαφορές σε ολόκληρη την Ένωση και να καθίσταται έτσι δυνατή η δικαιότερη κατανομή. Ο συντελεστής των στοιχείων ενεργητικού θα αποτελείται από όλα τα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού. Τα άυλα και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θα αποκλείονται από τον μαθηματικό τύπο λόγω του μεταβλητού τους χαρακτήρα και των κινδύνων καταστρατήγησης του συστήματος. Οι συντελεστές και οι σταθμίσεις αυτές θα εξασφαλίζουν ότι τα κέρδη φορολογούνται εκεί ακριβώς όπου πραγματοποιούνται. Κατ' εξαίρεση, όταν το αποτέλεσμα του επιμερισμού δεν αντιπροσωπεύει δίκαια την έκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μια ρήτρα διασφάλισης θα προβλέπει εναλλακτική μέθοδο κατανομής του εισοδήματος. Καθώς το γενικό πλαίσιο του μαθηματικού τύπου επιμερισμού δεν μπορεί να αντιμετωπίσει τις ιδιαιτερότητες ορισμένων κλάδων, θα υπάρχουν κανόνες που θα προβλέπουν διορθωμένους μαθηματικούς τύπους, ώστε να εξυπηρετούνται καλύτερα οι ανάγκες τομέων όπως οι χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες και οι ασφάλισεις, το πετρέλαιο και το φυσικό αέριο, καθώς και η ναυτιλία και οι αερομεταφορές.

Διοικητικές διαδικασίες: σε αντίθεση με την πρόταση του 2011, οι κοινοί διοικητικοί κανόνες περιορίζονται στον ενοποιημένο όμιλο. Καταρχήν, οι μεμονωμένες φορολογούμενες εταιρείες, που επιλέγουν να εφαρμόσουν τους κανόνες της «πρώτης φάσης», εξακολουθούν να διέπονται από τις εκάστοτε εθνικές διοικητικές διατάξεις.

Οι όμιλοι θα απευθύνονται σε μία και μόνη φορολογική διοίκηση («κύρια φορολογική αρχή») στην ΕΕ, τη λεγόμενη «υπηρεσία μίας στάσης», που θα βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς η μητρική εταιρεία του ομίλου («κύρια φορολογούμενη εταιρεία»). Οι έλεγχοι θα κινούνται και να συντονίζονται από την κύρια φορολογική αρχή. Πάντως, οι εθνικές αρχές οποιουδήποτε κράτους μέλους στο οποίο ένα μέλος του ομίλου υπόκειται σε φορολογία μπορούν να ζητήσουν να κινηθεί ο έλεγχος.

Η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει ή είναι εγκατεστημένο ένα μέλος του ομίλου μπορεί να προσβάλει απόφαση της κύριας φορολογικής αρχής περί γνωστοποίησης σύστασης ομίλου ή περί τροποποιημένης πράξης επιβολής φόρου. Για τον σκοπό αυτόν, μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των δικαστηρίων του κράτους μέλους της κύριας φορολογικής αρχής. Οι διαφορές μεταξύ φορολογουμένων εταιρειών και φορολογικών αρχών θα επιλύονται από διοικητικό φορέα, ο οποίος θα είναι αρμόδιος να εξετάζει σε πρώτο βαθμό τις προσφυγές σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους της κύριας φορολογικής αρχής.

5.6 Συλλογή και χρήση εμπειρογνωσίας

5.6.1 Μελέτη CORTAX του Κοινού Κέντρου Ερευνών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Το μοντέλο χρησιμοποιήθηκε στο παρελθόν για την εκτίμηση αντικτύπου της πρότασης μεταρρύθμισης της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για το 2011 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2011). Μεταξύ άλλων πολιτικών, η έκθεση ανέλυσε τόσο μια κοινή βάση φορολογίας εταιρειών όσο και μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας επιχειρήσεων για την ΕΕ.

Το μοντέλο CORTAX σχεδιάστηκε για να προσομοιώνει τις οικονομικές επιπτώσεις του εθνικού και του διεθνούς φόρου, πολιτικές μεταρρυθμίσεις, καθώς και τη διεθνή εναρμόνιση των φορολογικών πολιτικών. Το CORTAX δημιουργεί προσομοιώσεις των επιπτώσεων των αλλαγών των εταιρικών φόρων σε ένα πλαίσιο που λαμβάνει υπόψη τις

συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων των MNEs), τα νοικοκυριά και τις κυβερνήσεις.

Τα δεδομένα του 2012 χρησιμοποιήθηκαν ως έτος αναφοράς καθώς αποτελούν έναν καλό συνδυασμό επικαιρότητας και πληρότητας. Οι χώρες που καλύπτονται περιλαμβάνουν τα 28 κράτη μέλη της ΕΕ , τις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ιαπωνία.

5.6.2 Μελέτες του Κέντρου Ευρωπαϊκής Οικονομικής Έρευνας (ZEW)

1) Το Κέντρο Ευρωπαϊκής Οικονομικής Έρευνας διενήργησε μια μελέτη σχετικά με τα αποτελέσματα των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στην αντιμετώπιση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του χρέους έναντι του μετοχικού κεφαλαίου στο κόστος του κεφαλαίου και τους αποτελεσματικούς φορολογικούς συντελεστές. Η μελέτη εστιάζει στην έκταση που έχει επί του παρόντος το φαινόμενο της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του εταιρικού χρέους στα φορολογικά συστήματα των 28 κρατών μελών της ΕΕ και εξετάζει αναλυτικά κατά πόσο οι διάφορες εναλλακτικές επιλογές σε επίπεδο μεταρρυθμίσεων θα μπορούσαν καταρχήν να συμβάλουν στην αντιμετώπιση του εν λόγω φαινομένου και στην προαγωγή των επενδύσεων.

2) Το Κέντρο Ευρωπαϊκής Οικονομικής Έρευνας διενήργησε μια μελέτη σχετικά με τον αντίκτυπο του φορολογικού σχεδιασμού στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Η μελέτη εξετάζει μέσους και οριακούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές που περιλαμβάνουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη εξελεγμένες στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού πολυεθνικών εταιρειών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης καθεαυτών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων.

5.6.3 Μελέτη της Ernst & Young (2010)

Οι Robert Cline, Tom Neubig, Andrew Phillips, Christopher Sanger και Aidan Walsh ³³, δημιούργησαν ένα φορολογικό μοντέλο βασισμένο σε μη ενοποιημένες οικονομικές

• ³³ Robert Cline, Tom Neubig, Andrew Phillips, Christopher Sanger, and Aidan Walsh (2011), "Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union".

πληροφορίες σε επίπεδο εταιρείας, συμπληρωμένο με συγκεντρωτικές στατιστικές πληροφορίες, για την εκτίμηση των αλλαγών στην αναδιανομή του εταιρικού εισοδήματος φορολογικές εισπράξεις μεταξύ των συμμετεχόντων κρατών μελών. Η ανάλυση της Ernst & Young παρουσιάζει εκτιμήσεις για τις πιθανές επιπτώσεις της ΚΕΒΦΕ στην πραγματική οικονομία, όπως μετράται από το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν («ΑΕΠ»), την απασχόληση και τις άμεσες ξένες επενδύσεις. Η ανάλυση αυτή παρουσιάζει εκτιμήσεις σχετικά με τον πιθανό αντίκτυπο της ΚΕΒΦΕ στις εισπράξεις φόρων των κρατών μελών πριν από την εξέταση των επιπτώσεων συμπεριφοράς και των συνακόλουθων μεταβολών στην οικονομική δραστηριότητα («στατικές επιπτώσεις των εσόδων») και των εκτιμήσεων των οικονομικών επιπτώσεων της ΚΕΒΦΕ λόγω των επιπτώσεων συμπεριφοράς των εταιρειών και της οικονομίας σε κάθε κράτος μέλος («δυναμικές οικονομικές επιπτώσεις»). Οι δυνητικές επιπτώσεις εκτιμώνται για τρία διαφορετικά σενάρια:

- A) υποχρεωτική ΚΕΒΦΕ και στα 27 κράτη μέλη της ΕΕ
- B) εθελοντική ΚΕΒΦΕ σε όλα τα 27 κράτη μέλη της ΕΕ
- Γ) υποχρεωτική ΚΕΒΦΕ σε εννέα κράτη μέλη της ΕΕ.

Σύμφωνα με την μελέτη, θα υπήρχαν σημαντικοί νικητές και ηττημένοι μεταξύ των επιμέρους χωρών και οι συνέπειες μιας ΚΕΒΦΕ θα εξαρτηθούν από την κάλυψη της ΚΕΒΦΕ, τόσο ως προς τον αριθμό των συμμετεχόντων κρατών μελών όσο και ως προς τον αριθμό των εταιρειών που συμμετέχουν στο σύστημα. Οι εμπειρικές μελέτες μέχρι σήμερα υποδηλώνουν ότι μια ΚΕΒΦΕ θα δημιουργούσε σημαντικούς νικητές και ηττημένους, χωρίς να υπάρχει καμία αλλαγή στους συντελεστές φορολογίας εταιρειών, μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τα έσοδα από εταιρικά έσοδα. Ανάλογα με το συγκεκριμένο σενάριο της ΚΕΒΦΕ, ορισμένα κράτη μέλη θα έχουν σημαντικά υψηλότερα έσοδα από εταιρικά έσοδα, ενώ άλλα κράτη μέλη θα χάσουν σημαντικά έσοδα από εταιρικά έσοδα. Τα κράτη μέλη που θα χάσουν σημαντικά έσοδα από εταιρικά έσοδα είναι λιγότερο πιθανό να είναι πρόθυμα να συμμετάσχουν σε ένα σύστημα ΚΕΒΦΕ. Λιγότερα συμμετέχοντα κράτη μέλη θα μείωνε τις πιθανές θετικές επιπτώσεις μιας ΚΕΒΦΕ. Από την άποψη της εταιρίας και όχι των κρατών μελών, οι εμπειρικές μελέτες μέχρι σήμερα υποδηλώνουν επίσης ότι μια μη προαιρετική ΚΕΒΦΕ θα δημιουργούσε σημαντικούς νικητές και ηττημένους μεταξύ των εταιρειών που είναι εγκατεστημένοι στην ΕΕ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Μέχρι πρόσφατα, η εναρμόνιση των εταιρικών φόρων αντιμετώπιζε πολλά εμπόδια και εμποδία. Το σοβαρότερο εμπόδιο μπορεί να θεωρηθεί ως το πολιτικό εμπόδιο που απορρέει από την απροθυμία εναρμόνισης των φορολογικών διατάξεων, γεγονός που μπορεί να εμποδίσει την ομαλή λειτουργία των κοινών παραμορφώσεων της αγοράς ή της αγοράς. Παραδοσιακά, τα κράτη μέλη που έχουν ήδη χάσει τις νομισματικές τους κυριαρχίες αντιλαμβάνονται τις προσπάθειες φορολογικής εναρμόνισης ως απειλή για τη φορολογική τους κυριαρχία. Επιπλέον, το ίδιο το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ αντιπροσωπεύει ένα πολύ σημαντικό εμπόδιο - πρέπει να θεσπιστούν μέτρα εναρμόνισης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τη μορφή μιας οδηγίας που θα είναι νομικά δεσμευτική για όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ και παράλληλα η έγκριση της οδηγίας σε θέματα τακτοποίησης απαιτεί την ομοφωνία.

Για να στηριχθεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το περιβάλλον εταιρικής φορολόγησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση θα πρέπει να διαμορφωθεί βάσει της αρχής ότι οι εταιρείες καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν στην ή στις περιοχές δικαιοδοσίας όπου παράγονται τα κέρδη τους. Είναι επομένως αναγκαίο να θεσπιστούν μηχανισμοί που θα αποθαρρύνουν τις εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις αναντιστοιχίες μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής τους οφειλής. Παράλληλα, είναι εξίσου σημαντικό επίσης να τονωθεί η ανάπτυξη και η οικονομική μεγέθυνση στην εσωτερική αγορά μέσω της διευκόλυνσης των διασυνοριακών συναλλαγών και των εταιρικών επενδύσεων. Για τον σκοπό αυτόν, είναι αναγκαίο να εξαλειφθεί τόσο ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης όσο και ο κίνδυνος της διπλής μη φορολόγησης στην Ένωση μέσω της εξουδετέρωσης των αναντιστοιχιών στην αλληλεπίδραση των εθνικών συστημάτων φορολόγησης εταιρειών. Ταυτόχρονα, οι εταιρείες χρειάζονται ένα ευέλικτο φορολογικό και νομικό πλαίσιο ώστε να μπορούν να αναπτύξουν την εμπορική δραστηριότητά τους και να την επεκτείνουν σε διασυνοριακό επίπεδο στην Ένωση. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει επίσης να εξαλειφθούν και όσες διακρίσεις εξακολουθούν ακόμη να υπάρχουν.

Δεδομένης της ανάγκης για ταχεία ανάληψη δράσης ώστε να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να καταστεί η τελευταία, αφενός, φιλικότερη για τις συναλλαγές και τις επενδύσεις και, αφετέρου, ανθεκτικότερη σε πρακτικές φοροαποφυγής,

καθίσταται αναγκαίος ο διαχωρισμός της φιλόδοξης πρωτοβουλίας ΚΕΒΦΕ σε δύο χωριστές προτάσεις. Σε πρώτη φάση, θα πρέπει να συμφωνηθούν οι κανόνες που θα διέπουν την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών, ενώ σε δεύτερη φάση θα εξεταστεί το ζήτημα της ενοποίησης.

Παράλληλα, είναι αναγκαίο να οριστεί η έννοια της ευρισκόμενης στην Ένωση μόνιμης εγκατάστασης η οποία ανήκει σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς στην Ένωση. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι όλες οι ενδιαφερόμενες φορολογούμενες εταιρείες κατανοούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αναντιστοιχίας λόγω διαφορετικών ορισμών. Αντιθέτως, δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ουσιώδους σημασίας η διατύπωση κοινού ορισμού για ευρισκόμενες σε τρίτη χώρα μόνιμες εγκαταστάσεις, ή για μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται μεν στην Ένωση αλλά ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα. Η εν λόγω διάσταση είναι μάλλον περισσότερο σκόπιμο να αφεθεί για ρύθμιση μέσω διμερών φορολογικών συνθηκών και μέσω των εθνικών δικαίων, λόγω της περίπλοκης αλληλεπίδρασής της με διεθνείς συμφωνίες. Για να μετριαστούν οι κίνδυνοι φοροαποφυγής, που στρεβλώνουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα πρέπει να σχεδιαστεί με ευρύ τρόπο.

Είναι σημαντικό να θεσπιστούν κατάλληλα μέτρα αποτροπής της φοροαποφυγής ώστε να ενισχυθεί η ανθεκτικότητα των κανόνων της κοινής βάσης έναντι πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Ειδικότερα, το σύστημα θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων («ΓΚΑΚ»), ο οποίος θα συμπληρώνεται από μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό συγκεκριμένων τύπων φοροαποφυγής. Εντός της Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε ρυθμίσεις που δεν είναι γνήσιες. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι ο ΓΚΑΚ εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο σε εγχώριες καταστάσεις, διασυνοριακές καταστάσεις εντός της Ένωσης και διασυνοριακές καταστάσεις που αφορούν εταιρείες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματα της εφαρμογής του.

Όσον αφορά τη λήψη συγκεκριμένων μέτρων κατά της φοροαποφυγής, είναι κατά κανόνα αναγκαίο να εξακριβώνεται το επίπεδο φορολογίας στην έτερη χώρα, ώστε να προσδιορίζεται κατά πόσο η φορολογούμενη εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει φόρο για εισόδημα που έχει παραχθεί στην αλλοδαπή. Με τον τρόπο αυτό αναμένεται να διαμορφωθούν ισότιμοι όροι όσον αφορά το επίπεδο φορολογίας και τον ανταγωνισμό εντός της εσωτερικής

αγοράς, και επίσης να προστατευθεί η αγορά από τη διάβρωση της φορολογικής βάσης έναντι τρίτων χωρών. Στο πλαίσιο αυτό, είναι σημαντικό να θεσπιστεί ρήτρα μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου (switch-over), η οποία θα στοχεύει κατά ορισμένων τύπων εισοδήματος που παράγονται σε τρίτη χώρα, όπως τα διανεμηθέντα κέρδη και το προϊόν της διάθεσης μετοχών, ώστε να διασφαλίζεται η φορολόγηση του εισοδήματος στην Ένωση σε περίπτωση που φορολογήθηκε κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο στην τρίτη χώρα.

Λαμβάνοντας υπόψη την έλλειψη σύνδεσης μεταξύ της πολιτικής της ΕΕ και του συστήματος ιδίων πόρων της ΕΕ, που μπορεί να θεωρηθεί μία από τις σοβαρότερες επικρίσεις του σημερινού status quo, το σημαντικότερο όφελος είναι το γεγονός ότι η μελλοντική χρηματοδότηση της ΕΕ που προσανατολίζεται στη βιωσιμότητα μπορεί να συμβάλει στη μείωση τα υφιστάμενα κενά βιωσιμότητας στα φορολογικά συστήματα στην ΕΕ, όπως δήλωσε ο Sch ratzenstaller et al. (2016). Τα φορολογικά έσοδα της ΕΕ μπορούν να χρησιμεύσουν ως εργαλείο για την επίτευξη έξυπνης, βιώσιμης και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξης, όπως ορίζεται στη στρατηγική « Ευρώπη 2020 ». Τα κενά βιωσιμότητας ορίζονται λεπτομερώς από τους Schratzenstaller et al. (2016), όπως η αύξηση των φόρων επί της εργασίας στη συνολική φορολογία, η μειωμένη προοδευτικότητα των φορολογικών συστημάτων, η μείωση της σημασίας των φόρων της Πιγκοβίας, ο έντονος ανταγωνισμός των επιχειρήσεων και τα ζητήματα φορολογικής συμμόρφωσης και φοροδιαφυγής.

Η υποχρεωτική εφαρμογή του C(C)CTB, όπως προτείνεται από το σχέδιο δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στη μείωση ορισμένων κενών στη βιωσιμότητα. Η εφαρμογή του κανονισμού C(C)CTB σε μορφή οδηγίας θα συμβάλει στη δημιουργία ενός δίκαιου φορολογικού ανταγωνισμού, δηλαδή στη μείωση του χάσματος της βιωσιμότητας στον τομέα του φορολογικού ανταγωνισμού. Πρώτον, η εναρμόνιση των κανόνων για την κατασκευή της φορολογικής βάσης θα διαγράψει τις διαφορές μεταξύ των ονομαστικών και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Επομένως, οι κυβερνήσεις καθώς και όλες οι εταιρείες που υπόκεινται στο σύστημα CC(C)TB θα έχουν συμμετρικές πληροφορίες σχετικά με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Η κατάσταση αυτή μπορεί να αποτρέψει τις επιβλαβείς συνέπειες που προκύπτουν σε περιπτώσεις στις οποίες οι εταιρείες έχουν ασύμμετρες πληροφορίες που προκύπτουν από διαφορές μεταξύ του ονομαστικού και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

Δεύτερον, η υποχρεωτική εισαγωγή της C(C)CTB θα αποτελέσει ένα εργαλείο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης. Το κλείσιμο των υφιστάμενων κενών μεταξύ των εθνικών συστημάτων φορολογίας εταιρειών μέσω της εφαρμογής ενιαίων κανόνων αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο για τη μείωση της διάβρωσης της βάσης και της αλλαγής του κέρδους. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή του CCTB μπορεί να συμβάλει σημαντικά στη μείωση του χάσματος βιωσιμότητας στον τομέα της φορολογικής απάτης. Επιπλέον, η ολοκλήρωση του δεύτερου βήματος εφαρμογής (δηλαδή της ΚΕΒΦΕ) θα έχει σημαντικό αντίκτυπο στις στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού, διότι λόγω της εγκαθίδρυσης του καθεστώτος ενοποίησης δεν θα είναι πλέον δυνατό οι εταιρείες να εφαρμόζουν στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού μέσω μεταφοράς τιμολόγησης.

Τέλος, η καθιέρωση της ΚΕΒΦΕ θα συμβάλει επίσης στη μείωση του χάσματος όσον αφορά τη συμμόρφωση με τη φορολογία. Η κοινή (ενοποιημένη) φορολογική βάση των εταιρειών (ΚΦΒΕ), η οποία αποτελείται από μέλη από διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες, αντιπροσωπεύεται από έναν "φορολογούμενο ενιαίο" και διοικείται από μια "κύρια φορολογική αρχή". Το σύστημα ενιαίας εξυπηρέτησης θα οδηγήσει σε σημαντική μείωση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης του φορολογούμενου και μείωση των διοικητικών δαπανών για τη φορολογική διοίκηση.

Θεωρώντας ότι η εφαρμογή της κοινής (ενοποιημένης) φορολογικής βάσης των εταιρειών αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία για την πρόληψη της διάβρωσης της βάσης και της μετατόπισης των κερδών, η κοινή (ενοποιημένη) φορολογική βάση των εταιρειών μπορεί επίσης να συμβάλει έμμεσα στη μείωση του βάρους της φορολογίας της εργασίας στη συνολική φορολογία. Όταν οι φορολογικές βάσεις των εταιρειών δεν υποβαθμίζονται από τον φορολογικό σχεδιασμό και η προστιθέμενη αξία φορολογείται στη χώρα όπου έχουν παραχθεί, τότε τα πρόσθετα φορολογικά έσοδα μπορούν να δημιουργήσουν χώρο για τη μείωση της φορολογίας της εργασίας. Ως εκ τούτου, η υλοποίηση της κοινής (ενοποιημένης) φορολογικής βάσης των εταιρειών μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά σε μια μείωση των διαφόρων κενών βιωσιμότητας.

Κατά την συγγραφή της παρούσας εργασίας παρουσιάστηκαν περιορισμοί αναφορικά με την ανάλυση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή μιας ΚΦΒΕ, καθώς δεν έχει εφαρμοστεί ακόμα στις χώρες της ΕΕ. Αναφορικά με το θεωρητικό κομμάτι του θέματος, εντοπίστηκε έλλειψη ελληνικής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Γκίνογλου, Δ. (2014), *Φορολογική Λογιστική II*, 1η έκδ. Θεσσαλονίκη: Δ. Γκίνογλου.

Σελλάς, Σ. (1989). *Το ελληνικό φορολογικό σύστημα*, Αθήνα: Παπαζήση.

Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική Λογιστική*, Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε..

Φλώρος, Α. (2005). *Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α*, Αθήνα: Σύγχρονη εκδοτική Ε.Π.Ε.

ΔΙΕΘΝΗΣ

Agundez-Garcia, A. (2006). *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of Issues and Options*.

Avi Yonah, R. (2007). *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press.

Alvarez-Martinez, M. T., Barrios S., D'Andria D., Gesualdo M., Pontikakis D., and Pycroft J.. (2016). *Modelling Corporate Tax Reform in the EU: New Calibration and Simulations with the CORTAX Model*. Working Paper No. 66-2016, Taxation Papers, DG Taxation and Customs Union, European Commission.

Brys, B, Matthews S. and Owens J. (2011). *Tax Reform Trends in OECD Countries*, OECD Taxation Working Papers, No. 1, OECD Publishing, Paris.

Bolkenstein (2004), *EU Corporate Tax reform: progress and new challenges*, EC Tax Review.

Cordewener, A. et al. (2004). *The tax treatment of foreign losses*, European Taxation.

Djankov, S., et al. (2010). *The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship*, *American Economic Journal: Macroeconomics* 2, σελ. 31-64.

Djankov, S. (2017). *Corporate Tax Cuts: Examining the Record in Other Countries, Policy Brief (PB-17-14)*, Peterson Institute for International Economics.

De Mooij R. (2016). *Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions*, IMF Staff Discussion Note, 2011 -Dragonetti, Piacentini, Sfrondini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer.

Nerudová D. (2011). *Common Consolidated Corporate Tax Base: sharing the tax base under formulary apportionment*.

Gutmann D. και Raingeard de la Blétière E. (2017). *CC(C)TB and International Taxation*, 26 EC Tax Review, Issue 5, σελ. 233–245.

EU Publications (2016). *Promoting the internal market and economic growth*.

European Commission (2018). *Taxation trends in the European union*, 2018 edition.

European Commission (2016). *Council Directive on CCTB*, 2016 edition.

European Commission (2016). *Council Directive on CCCTB*, 2016 edition.

Easson (1993). *Taxation in the European Community*, Athlone Press.

European Commission (2017). *Tax policies in the European union*, 2017 survey.

Fuest C. et. al. (2007). *How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals*. *International Tax and Public Finance* 14(5): 605-626.

International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) (1963). *The EEC reports on tax harmonization*.

Klemm A. (2006): *Allowances for Corporate Equity in Practice*, IMF Working Paper WP/06/259.

Kubátová, K. (1998). *Harmonizace daní v Evropské unii*. 7(8): σελ 2-7.

Melh L. (1959). *Science et technique fiscales*, Τομ. 1ος, σελ. 211

Mazars (2018). *Central and eastern tax guide 2018*.

Mankiw, N, Weinzierl, M. and Yagan, D. (2009). *Optimal taxation in theory and practice*, *Journal of Economic Perspectives*, 23(4): 147-74.

Nerudová D. και Solilová V. (2014). *Missing data and its impact on the CCCTB determination*. *Procedia Economics and Finance* 12(1): σελ. 462-471.

Nerudová D. και Solilová V. (2015). *The impact of the CCCTB introduction on the distribution of the group tax bases across the EU: The study for the Czech Republic*. *Prague Economic Papers* 24(6): σελ. 621-637.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2010). *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies no. 20. Paris: OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2007). *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*", Tax Policy Study No. 16. Paris: OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Guidelines, paragraphs 9.163 and 9.181.

Oestreicher A., Reister T. και Spengel C. (2009). *Common Corporate Tax Base (CCTB) and Effective Tax Burdens in the EU Member States*.

Pwc (2018). *Worldwide tax summaries corporate taxes 2017-2018*.

Cline R. et. al. (2011). *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*.

Rohatgi R. (2006). *Basic international taxation*, Richmond Law & Tax.

Stamatopoulos, I, Hadjidema, S. και Eleftheriou K. (2016). *Corporate Income Tax Compliance Costs and their Determinants: Evidence from Greece*, University of Piraeus.

Tax Foundation (2012). *What is the evidence on taxes and growth*, Spedal report No 207.

Terra, W. (2012). *European Tax Law*, Kluwer, σελ. 46

Vartia, L (2008). *How Do Taxes Affect Investment and Productivity? Industry Level Analysis of OECD Countries*, OECD Economics Department Working Papers.

Nerudová D. και Solilová V. (2018). *Mandatory CCCTB implementation in the Eurozone and its impact on corporate tax revenues in the Czech Republic*.

Nerudová D. και Solilová V. (2018). *Is the common (consolidated) corporate tax base a suitable solution for SMEs?*.

Wiley (2015). *Introduction To International Financial Reporting Standards*.

Word Bank Group (2018). *Paying Taxes 2018*.

ΜΕΛΕΤΕΣ

Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών(2018), " *Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα - Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης* ".

ΣΕΒ (2017). *Special Report: Φορολογία Επιχειρήσεων, Οικονομία και Επιχειρήσεις*,

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- ec.europa.eu/eurostat
- www.econ.jku.at
- www.economie.gouv.fr
- www.europa.eu
- www.ey.com
- www.forin.gr
- www.Taxheaven.gr
- <https://datacatalog.worldbank.org/>
- www.enikonomia.gr
- www.Capital.gr
- www.forologikanea.gr

ΕΕ-ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- Council Directive 67/227/EEC
- Council Directive 2006/112/EC
- Regulation 2913/92/EEC
- Guidelines on Company taxation SEC(90)601.
- Commission Communication COM(97) 495
- Commission Communication COM(2001) 582
- Communication 24 November 2003, COM(2003) 726
- Commission Communication COM(2006)157, page 7