

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΕΙΣΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΗ: ΟΙ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ, ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΚΑΙ
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ

Επιμέλεια εργασίας: Αλέξανδρος Μαχαίρας

Επιβλέπων καθηγητής: κ. Βασίλης Πανάγου

Αθήνα, 2019

Περιεχόμενα

1. Ευχαριστίες.....	σελ.3
1.1 .Περίληψη	σελ.4
1.2.Εισαγωγή.....	σελ.5
2. Παραδοχές που τίθενται κατά την εφαρμογή της ανάλυσης	σελ.6
2.1 Κοινή νομισματική μονάδα.....	σελ.6
2.2 Στόχοι της ανάλυσης.....	σελ.6
2.3 Χρήση των συμπερασμάτων που θα εξαχθούν	σελ.7
3. Φορολογικά Συστήματα Ευρωπαϊκών χωρών	σελ.7
3.1 Κύπρος.....	σελ.7
3.1.1 Νομικά Πρόσωπα	σελ.8
3.1.2 Φυσικά Πρόσωπα.....	σελ. 17
3.2 Ιρλανδία.....	σελ.31
3.2.1 Νομικά Πρόσωπα	σελ.31
3.2.2 Φυσικά Πρόσωπα.....	σελ.55
3.3 Βουλγαρία.....	σελ.72
3.3.1 Νομικά Πρόσωπα	σελ.73
3.3.2 Φυσικά Πρόσωπα.....	σελ.85
4. Σύγκριση με το φορολογικό συστήματος Ελλάδας.....	σελ. 89
4.1 Νομικά Πρόσωπα.....	σελ.90
4.2 Φυσικά Πρόσωπα.....	σελ.91
5. Γενικά Συμπεράσματα της Ανάλυσης.....	σελ.96
6. Ειδικά Θέματα προς περαιτέρω διερεύνηση	σελ.98
7. Βιβλιογραφία.....	σελ.100

1. Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο, είμαι στην ευχάριστη θέση να ευχαριστήσω εκείνους τους ανθρώπους που με στήριξαν καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής μου εργασίας καθώς και σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου. Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για όλη την συμπαράσταση τους καθ' όλη την διάρκεια συγγραφής της παρούσας εργασίας. Οι οικογένεια μου ήταν πάντα δίπλα μου να με στηρίζει και τους ευχαριστώ πολύ για αυτό.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον εποπτεύων καθηγητή μου κ. Πανάγου Βασίλειο για την πολύτιμη βοήθειά του, την κατανόηση και την καθοδήγησή του. Οι συμβουλές του και οι οδηγίες του με βοήθησαν στο να βελτιώσω πολλά σημεία της εργασίας μας.

Τέλος, θα ήθελα ιδιαίτερα να ευχαριστήσω το εκπαιδευτικό αλλά και το διοικητικό προσωπικό του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για τις ευκαιρίες που μου έδωσε, τις γνώσεις και τα εφόδια που μου πρόσφερε τα χρόνια των σπουδών μου για να έχω ένα καλύτερο μέλλον και να εξελιχθώ στην επιστήμη που αγαπώ.

1.1. Περίληψη

Η παρούσα εργασία στόχο έχει την σύγκριση σε επίπεδο βασικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Νομικών και Φυσικών Προσώπων) μεταξύ της Ελλάδας, της Ιρλανδίας, της Κύπρου και της Βουλγαρίας. Η σύγκριση αυτή γίνεται με την παράθεση των σχετικών φορολογικών διατάξεων, με την παραπομπή στις αντίστοιχες ελληνικές προβλέψεις (όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο) καθώς και σε επίπεδο ουσιαστικού φορολογικού συντελεστή. Επιπλέον, ο λόγος που επιλέξαμε να διερευνήσουμε και να αναλύσουμε το φορολογικό σύστημα της Ιρλανδίας είναι ότι αρχικά είναι ένα πολύ δυνατό οικονομικά κράτος και έχει προσελκύσει πολλές εταιρείες και πολλούς επενδυτές από όλες τις μεριές του κόσμου. Ακόμη, την Κύπρο την επέλεξα στην εργασία μου διότι παρά το γεγονός ότι είναι μια χώρα που πέρασε οικονομική κρίση την ξεπέρασε σχετικά γρήγορα και πλέον το φορολογικό σύστημα που έχει θεσπίσει την κάνει μια χώρα πολύ ελκυστική σε νέους επενδυτές. Η Βουλγαρία, επίσης έχει πολύ ενδιαφέρον να την εξετάσουμε διότι είναι μια γειτονική μας χώρα και τα τελευταία χρόνια ολοένα και περισσότερες ελληνικές εταιρείες μεταφέρουν εκεί τα γραφεία τους λόγω του ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος που έχει. Ουσιαστικά μέσα στην Ευρώπη βρίσκεται ένας φορολογικός παράδεισος που προσπαθεί να προσελκύσει όλο και περισσότερες εταιρείες και επενδυτές, παρέχοντας φορολογική ασυλία και πολύ χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Τέλος, με αφορμή την επαγγελματική μου εξέλιξη και το ενδιαφέρον μου για το φορολογικά εντός αλλά και εκτός Ελλάδας με παρακίνησαν να επιλέξω αυτό το θέμα προς ανάλυση και εξέταση.

Όπως είναι προφανές οι βασικές πηγές της εργασίας μου είναι οι φορολογικοί νόμοι των προαναφερθέντων κρατών καθώς και η σχετική γραπτή καθοδήγηση που έχει δημοσιευθεί από την οικεία φορολογική διοίκηση. Τέλος, η προτελευταία ενότητα διαπραγματεύεται ειδικότερα θέματα που προέκυψαν από την ανάλυση σε σύγκριση με τα ελληνικά δεδομένα ενώ η τελευταία ενότητα αναφέρει την επιπλέον κρίσιμη βιβλιογραφία από την οποία αντλήθηκαν δεδομένα για την ολοκλήρωση της ανάλυσης.

1.2.Εισαγωγή

Η πτυχιακή αυτή εργασία πραγματοποιείται στο πλαίσιο του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής τμήματος «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» κατά την διάρκεια του τελευταίου ακαδημαϊκού εξαμήνου. Με την ανάλυση που θα ακολουθήσει θα επιχειρήσουμε να καταγράψουμε στα βασικά τους σημεία τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν σήμερα σε τρεις (3) διαφορετικές χώρες, με αναφορά στα εξής φορολογικά πεδία:

ν' Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

ν' Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Σε κάθε μία από τις προαναφερθείσες ενότητες η ανάλυση θα πραγματοποιείται στην βάση της παράθεσης των σχετικών διατάξεων από τους οικείους φορολογικούς κώδικες και εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης, όπως αυτές ισχύουν σήμερα στο κάθε κράτος. Επιπλέον, μετά την παράθεση των ανωτέρω, θα επιχειρηθεί να καταγραφούν οι αναλογίες

και οι διαφορές που προκύπτουν σε σχέση με την Ελλάδα με απώτερο σκοπό να αναδειχθούν τυχόν πρακτικές και τεχνικές οι οποίες δυνητικά θα μπορούσαν να χρησιμεύσουν στην ελληνική φορολογική διοίκηση, στην κατεύθυνση της συνολικά επιτυχέστερης συμμόρφωσης και καλλιέργειας φορολογικής εμπιστοσύνης. Τέλος, θα υπάρξει αναφορά στις κυριότερες βιβλιογραφικές πηγές (κυρίως ηλεκτρονικές) από τις οποίες αντλήθηκαν στοιχεία για την εργασία.

2. Παραδοχές που τίθενται κατά την εφαρμογή της ανάλυσης

2.1 Κοινή νομισματική μονάδα

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί ότι για λόγους αποφυγής επιπλέον πολυπλοκότητας επιλέχθηκε στα σχετικά παραδείγματα που θα παρατεθούν κατά την σύγκριση των δεδομένων μεταξύ των χωρών να χρησιμοποιηθεί μία θεωρητική κοινή νομισματική μονάδα. Η παραδοχή αυτή προκύπτει από το γεγονός ότι οι όποιες συγκρίσεις θα πραγματοποιούνται σε επίπεδο συντελεστών επί τοις εκατό και όχι σε απόλυτες τιμές.

2.2 Στόχοι της ανάλυσης

Οι στόχοι της ανάλυσης της εργασίας είναι οι ακόλουθοι:

- > Την κατανόηση των φορολογικών συστημάτων των 3 χωρών που επιλέχθηκαν για ανάλυση σε ένα ευρύ πλαίσιο και τις διαφορές που παρουσιάζουν με την

Ελλάδα. Στο πλαίσιο αυτού του πρώτου στόχου θα παρατεθούν οι γενικοί φορολογικοί νόμοι που ισχύουν σε κάθε χώρα και θα αποφευχθεί συνειδητά η ανάλυση επιμέρους, ειδικών και σπάνιων περιπτώσεων οι οποίες ενώ παρουσιάζουν μεγάλη πολυπλοκότητα, κρίνεται ότι τελικά δεν συνεισφέρουν επαρκώς στην επίτευξη αυτού του στόχου.

- > Την σύγκριση των δεδομένων με τα αντίστοιχα ελληνικά και πιο συγκεκριμένα σε θεωρητικό επίπεδο, σε επίπεδο φορολογικών συντελεστών και στην ανάδειξη των αρτιότερων φορολογικών πρακτικών που ίσως θα μπορούσαν να εφαρμοστούν και στην χώρα μας.

2.3 Χρήση των συμπερασμάτων που θα εξαχθούν

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

3. Φορολογικά Συστήματα Ευρωπαϊκών χωρών

3.1 Κύπρος

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

3.1.1 Νομικά Πρόσωπα

Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται κατ' αρχήν όλες οι εταιρείες που έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Κύπρο.

Μια τέτοια εταιρεία υποχρεούται να καταβάλλει κυπριακό εταιρικό φόρο εισοδήματος για τα παγκόσμια κέρδη που αποκτά (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα). Ο φόρος εισοδήματος εταιρειών έχει τους ακόλουθους συντελεστές (Νόμος 2002, Δεύτερο Παράρτημα) :

α. Ο γενικός συντελεστής εταιρικού φόρου εισοδήματος είναι 12,5% και εφαρμόζεται επί των κερδών από εμπορική, παραγωγική, συμβουλευτική ή άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

β. Με συντελεστή 20% φορολογούνται ειδικά τα κέρδη που αποκτά μία εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Κύπρο, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση:

Επιπλέον, σχετικά με την φορολογία των νομικών προσώπων υπόκεινται σε φορολογία τα ακόλουθα:

- ❖ Ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε Κυπριακό έδαφος,

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

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

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

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

ο Εισόδημα από ενοίκια: Συντελεστής ΕΑΕ 3%, μετά την αναγνώριση εκπιπτόμενης απόσβεσης σε ποσοστό 25% (πρακτικά δηλαδή 3% επί του 75% του σχετικού ποσού)

ο Εισόδημα από τόκους: Συντελεστής ΕΑΕ 30%, στην περίπτωση που κριθεί ότι το σχετικό δάνειο δεν χορηγήθηκε από την εταιρεία στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής της δραστηριότητας ο Ειδική Αμυντική Εισφορά στα μη διανεμόμενα εταιρικά κέρδη:

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

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

Σχετικά με τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Κύπρο ισχύουν τα ακόλουθα:

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

α. Κέρδη (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα) που αποκτούν μέσω μόνιμης

εγκατάστασης που βρίσκεται εντός της κυπριακής δικαιοδοσίας. Σε αυτήν την βάση, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών μέσω των οποίων ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Κύπρο υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας,

β. Εισόδημα από ενοίκια μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στο κυπριακό έδαφος. Σε αυτήν την βάση, παρότι δεν υφίσταται τυπικά υποκατάστημα μέσω του οποίου να ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Κύπρο από την αλλοδαπή εταιρεία, το συγκεκριμένο εισόδημα υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας (συντελεστής εταιρικού φόρου 12,5%),

γ. Εισόδημα από δικαιώματα τα οποία χρησιμοποιούνται επιχειρηματικά εντός της

Κυπριακής Δημοκρατίας, με συντελεστή 10% (παρακράτηση στην πηγή) δ. Εισόδημα

από συμβουλευτικές υπηρεσίες με συντελεστή 10% (παρακράτηση στην πηγή)

Όλοι οι παραπάνω συντελεστές μπορούν να μειώνονται ή να μηδενίζονται στην βάση σχετικών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) της οποίες έχει συνάψει η Κύπρος με άλλα κράτη ή με την εφαρμογή της Κοινοτικής Οδηγίας περί Μητρικών και Θυγατρικών εταιρειών (90/43 5/EC).

Με την καταβολή του όποιου φόρου προκύπτει κατά τα ανωτέρω εξαντλείται η

φορολογική υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας στην Κύπρο.

Γενικές Εξαιρέσεις και Ειδικές διατάξεις (Νόμος 2002, άρθρα 15-24)

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

Αυτές κατά κανόνα είτε:

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

Φορολογική κατοικία

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

Για να θεωρηθεί ότι «ο έλεγχος και η διοίκηση» διεξάγονται στην Κύπρο, πρέπει όλες οι σημαντικές αποφάσεις για την διαχείριση της εταιρείας να λαμβάνονται στην Κύπρο, η

πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι κάτοικοι της Κύπρου και όλες οι συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου να πραγματοποιούνται στην Κύπρο.

Φορολογική βάση του εταιρικού φόρου εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

Οι σχετικές διατάξεις του Νόμου 2002 προβλέπουν ότι υπάγονται σε εταιρικό φόρο εισοδήματος οποιαδήποτε κέρδη ή άλλα οφέλη από οποιαδήποτε επιχείρηση, για οποιαδήποτε χρονική περίοδο η εν λόγω επιχείρηση ασκείται (άρθρο 5). Συνεπώς, όπως και στην Ελλάδα τα φορολογικά κέρδη γενικά δεν ταυτίζονται με τα λογιστικά κέρδη που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (διαφορά Λογιστικής- Φορολογικής Βάσης). Η επιπλέον διαφοροποίηση με την Ελλάδα βρίσκεται στο γεγονός ότι στην περίπτωση της Κύπρου η αναφερόμενη εταιρεία θα πρέπει υποχρεωτικά να υπολογίζει Αναβαλλόμενη Φορολογία, βάσει του σχετικού ΔΑΠ 12 «Φόρος Εισοδήματος» (καθώς η εφαρμογή των ΔΠΧΑ στην Κύπρο είναι γενική και υποχρεωτική).

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

Οι ρητά αναγνωριζόμενες εκπιπτόμενες δαπάνες είναι (Νόμος 2002, άρθρο 9): α. Δαπάνες για την επισκευή κεφαλαιουχικού εξοπλισμού (πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας),

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

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

- α. Όσες δεν τεκμηριώνονται από κατάλληλα υποστηρικτικά αρχεία (τιμολόγια, ταμειακά παραστατικά κλπ.),
- β. Οι αποδοχές προσωπικού για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές μέσα στο έτος στο οποίο οφείλονται,
- γ. Το κόστος εμπορευμάτων που λήφθηκαν από την επιχείρηση για τη χρήση του ιδιοκτήτη ή οποιουδήποτε σχετιζόμενου με αυτόν προσώπου,
- δ. Δαπάνες κατά το ποσό που δεν πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά για το σκοπό κτήσης του εισοδήματος,

ε. Κεφάλαιο που αποσύρθηκε ή κάθε ποσό που χρησιμοποιήθηκε ως κεφάλαιο ή το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κεφάλαιο (με αυτήν την διάταξη διευκρινίζεται ότι τα ποσά που καταβάλλονται και σχετίζονται απευθείας με την καθαρή θέση δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην φορολογική βάση, αφού δεν αποτελούν έξοδα ούτε καν από άποψη λογιστικής βάσης),

στ. Δαπάνες οποιωνδήποτε βελτιώσεων, μετατροπών ή προσθηκών (καθώς αυτές θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται με τους αποδεκτούς για κάθε περίπτωση συντελεστές),

ζ. Ποσά τα οποία μπορεί να ανακτηθούν στην βάση ασφάλισης ή σύμβασης αποζημίωσης,

η. Ενοίκια ή έξοδα επισκευών κτηρίων που δεν έγιναν για τον σκοπό της επιχείρησης, θ.

Ποσά που αφορούν εταιρικό φόρο εισοδήματος (βάσει Νόμου 2002), ι. Δαπάνες

επιχειρηματικής ψυχαγωγίας, σε περίπτωση που το ποσό αυτών μέσα στο φορολογικό έτος υπερβαίνει το 1% των ακαθάριστων εσόδων και μέχρι ένα ανώτατο καθορισμένο ποσό,

ια. Έξοδα ιδιωτικού μηχανοκίνητου οχήματος και τόκοι για την αγορά τέτοιου οχήματος ή οποιουδήποτε άλλου περιουσιακού στοιχείου που δεν χρησιμοποιείται στην επιχείρηση,

ιβ. Ο Φόρος Ακίνητης Ιδιοκτησίας, ο οποίος επιβαλλόταν με συντελεστή 0,6%-1,9% επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας των εταιρειών στην βάση των εμπορικών αξιών κατά την 1 Ιανουάριου 1980. Ο φόρος αυτός καταργήθηκε από την 1 Ιανουάριου 2017 και εφεξής.

Αποσβέσεις (Νόμος 2002, άρθρο 10)

Οι φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων («εκπτώσεων επί παγίων»)

καθορίζονται ως ακολούθως:

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

3.1.2 Φυσικά Πρόσωπα

Υποκείμενα του φόρου φορολογικά πρόσωπα στην Κύπρο είναι τα ακόλουθα στις παρακάτω περιπτώσεις:

- > Φορολογικοί Κάτοικοι

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

- > Φυσικά πρόσωπα-μη φορολογικοί κάτοικοι

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

- > Φυσικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο

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

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

- > Φορολογική Κατοικία και Μόνιμη Εγκατάσταση Φυσικού Προσώπου στην Κύπρο

α. Φορολογική Κατοικία

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

β. Μόνιμη Εγκατάσταση φυσικού προσώπου

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

Δημοκρατία εξετάζεται το εάν ο πατέρας του φυσικού αυτού προσώπου είχε την μόνιμη εγκατάστασή του στην Κύπρο κατά την στιγμή της γέννησης αυτού του φυσικού προσώπου.

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

Φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων

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

Οι βασικές κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

α. Αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες

Φορολογικός κάτοικος Κύπρου

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

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

Μη φορολογικός κάτοικος Κύπρου

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

Άλλες διατάξεις

Στις αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνονται τόσο οι μισθοί και τα ημερομίσθια που καταβάλλονται σε χρήμα όσο και όλες οι παροχές σε είδος προς τον εργαζόμενο που καλύφθηκαν από τον εργοδότη. Οι αμοιβές διευθυντών επιχειρήσεων (μελών ΔΣ και λοιπών οργάνων διοίκησης) αν και δεν αποτελούν εξαρτημένη εργασία κατά κανόνα αντιμετωπίζονται ως αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

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

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

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

Ακόμη, για τους μη φορολογικούς κατοίκους προβλέπονται συγκεκριμένες εκπτώσεις ποσών ή ποσοστών του εισοδήματος από μισθωτή εργασία που αποκτήθηκε στην Κύπρο (μειώσεις της φορολογικής βάσης) ανάλογα με το εάν άρχισαν να εργάζονται στην Κύπρο πριν ή μετά το 2012 (και οι οποίες ισχύουν για συγκεκριμένα κάθε φορά χρόνια). Φαίνεται

λοιπόν ότι καταβάλλεται προσπάθεια να δοθούν ευεργετήματα σε μη φορολογικούς κατοίκους για απόκτηση εισοδημάτων από μισθωτή εργασία στην Κύπρο, προφανώς με το σκεπτικό της αύξησης της φορολογητέας βάσης, της αύξησης κυκλοφορίας χρήματος στην χώρα και της αύξησης των χρηματικών διαθεσίμων του κυπριακού τραπεζικού συστήματος.

β. Κέρδη φυσικού προσώπου από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

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

Όπως και για τις εταιρείες, τυχόν φορολογικές ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα

μπορούν να συμψηφίζονται με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για περίοδο 5 φορολογικών ετών.

Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης.

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

Φορολογικοί κάτοικοι χωρίς μόνιμη εγκατάσταση

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

Φορολογικοί κάτοικοι με μόνιμη εγκατάσταση

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

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

Μη φορολογικοί κάτοικοι

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

δ. Κέρδη/ζημίες φυσικών προσώπων από πώληση κεφαλαίου (εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας)

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

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

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

Ειδικότερα, τυχόν κέρδη από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος στην περίπτωση που το υπόψη μεταβιβαζόμενο ακίνητο (γη, κτήριο και γη) είχε αποκτηθεί στο διάστημα μεταξύ 16 Ιουλίου 2015 και 31 Δεκεμβρίου 2016, αν ικανοποιούνται σωρευτικά τα παρακάτω κριτήρια:

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

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

Είδος Ακινήτου	Ποσό απαλλαγής σε ΕΥΡΩ
Ιδιωτικές κατοικίες	85.430
Αγροτικές γαίες	25.629

Εκπιπτόμενες δαπάνες από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (Νόμος 2002, άρθρο 14)

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

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

γ. Συνεισφορές σε εγκεκριμένο από τον Έφορο Ταμείο Συντάξεων ή Προνοίας ή οποιοδήποτε άλλο Ασφαλιστικό Ταμείο που ιδρύθηκε στην Κυπριακή Δημοκρατία ή εκτός της Δημοκρατίας

δ. Ποσά που καταβάλλονται σε Ταμείο το οποίο εγκρίνεται σύμφωνα με Κανονισμούς για σκοπούς εκπαίδευσης και συντήρησης ατόμου το οποίο φοιτά σε οποιοδήποτε πανεπιστήμιο, κολλέγιο, σχολή ή άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα,

ε. Ασφάλιστρα ή κάποια άλλη συνεισφορά σε ασφαλιστική εταιρεία για την έκδοση εγκεκριμένου ασφαλιστικού συμβολαίου για την παροχή ετήσιας ισοβίου προσόδου, του οποίου συμβολαίου ο τύπος έτυχε της έγκρισης του Εφόρου, στ. Ασφάλιστρα ή άλλες συνεισφορές σε ασφαλιστική εταιρεία για Σχέδιο Σύνταξης, ή Σχέδιο Ιατροφαρμακευτικής Περίθαλψης το οποίο εγκρίνεται από τον Έφορο, ζ. Δωρεές ή συνεισφορές που έγιναν για εκπαιδευτικούς, μορφωτικούς ή άλλους φιλανθρωπικούς σκοπούς προς την Κυπριακή Δημοκρατία ή Αρχή Τοπικής Διοίκησης ή προς οποιοδήποτε φιλανθρωπικό ίδρυμα που εγκρίνεται ως τέτοιο από το Υπουργικό Συμβούλιο.

Φόρος εισοδήματος

Φορολογητέο εισόδημα	Ποσοστό φόρου	Φόρος
0 - 19.500	0,00	0,00
19.500 - 28.000	20,00	1.700,00
28.000 - 36.300	25,00	2.075,00
36.300 - 60.000	35,00	9.243,00

60.000.

39,00

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

Μειώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

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

Φορολογικό έτος, υποβολή φορολογικής δήλωσης και ενδεχόμενος έλεγχος

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

Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις υπόλοιπες πηγές εισοδήματος υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τις 30 Ιουνίου του επόμενου φορολογικού έτους (επίσης τρίμηνη

παράταση δίνεται σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής). Η συγκεκριμένη ημερομηνία είναι και η προθεσμία καταβολής του φόρου που αναλογεί στα διάφορα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

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

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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

Περιουσιολόγιο αλλοδαπής

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

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

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

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

Εισόδημα	Ποσοστό Φόρου	Φόρος
0 - 19.500	0,00	0,00
19.500 - 28.000	20,00	1.700,00
28.000 - 30.000	25,00	500,00

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

Ένα φυσικό πρόσωπο που τυγχάνει συγχρόνως φορολογικός κάτοικος και έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο υποχρεούται σε καταβολή ΕΑΕ κατά τα προαναφερόμενα.

Ουσιαστική επιβάρυνση επέρχεται στις περιπτώσεις εισοδημάτων από τόκους

(συντελεστής ΕΑΕ 30%) και από μερίσματα (συντελεστής ΕΑΕ 17%).

3.2 Ιρλανδία

Παρακάτω θα ακολουθήσει η ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

3.2.1 Νομικά πρόσωπα

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

Πρόσωπα υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματος

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

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

Φόρος εισοδήματος εταιρειών (ACT 1997, άρθρο 21)

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

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

Έτος	Συντελεστής
1998	32%
1999	28%
2000	24%
2001	20%
2002	16%
2003 και επόμενα	12,5%

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

β. Με συντελεστή 25% φορολογούνται τα εισοδήματα των εταιρειών με φορολογική

κατοικία στην Ιρλανδία τα οποία προέρχονται από:

- > Εισόδημα που θεωρείται μη εμπορικό (“non-trading income”), όπως για παράδειγμα από ενοίκια για ακίνητα που βρίσκονται και επενδύσεις που πραγματοποιούνται στο έδαφος της Ιρλανδίας,
- > Εισόδημα από εξόρυξη ορυκτών και πετρελαίου

γ. Με συντελεστή 25% («ανώτατος εταιρικός φορολογικός συντελεστής», σύμφωνα με το άρθρο 21α του ACT 1997) φορολογούνται ειδικά τα κέρδη των εταιρειών που προέρχονται από την δραστηριότητα της αγοραπωλησίας επενδυτικής γης. Για την εξεύρεση των καθαρών κεφαλαιακών κερδών από αγοραπωλησίες επενδυτικής γης αφαιρούνται τυχόν ζημίες από αγοραπωλησίες γης

δ. Με συντελεστή 33% φορολογούνται ειδικά τα κεφαλαιακά κέρδη που αποκτά μία εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση (ACT 1997, άρθρο 28):

- > Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος,
- > Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού κατά πλειοψηφία αποτελούνται από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και

του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης.

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

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

Αλλοδαπές Εταιρείες

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

α. Κέρδη (από εμπορική ή άλλη δραστηριότητα) που αποκτούν μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται εντός της ιρλανδικής επικράτειας (εννοώντας την ύπαρξη τυχόν οργανωμένης δομής επιχειρηματικής δραστηριότητας ή την ενεργοποίηση

εξαρτημένου πράκτορα (“dependent agent”) εντός της χώρας. Σε αυτήν την βάση, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών μέσω των οποίων ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ιρλανδία υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος στην βάση των γενικών διατάξεων που ισχύουν για τις εταιρείες που τυγχάνουν φορολογικοί κάτοικοι της χώρας,

β. Εισόδημα από δικαιώματα που αφορούν διπλώματα ευρεσιτεχνίας (patents) και τα οποία χρησιμοποιούνται επιχειρηματικά εντός της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή)

γ. Εισόδημα από τόκους που προέρχονται από πηγές εντός της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή)

δ. Εισόδημα από μερίσματα που προέρχονται από εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας, με συντελεστή 20% (παρακράτηση στην πηγή), ε.

Κεφαλαιακά κέρδη από πώληση

- > Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος,
- > Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού κατά πλειοψηφία αποτελούνται από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος. Τυχόν κέρδη που προέρχονται από μεταβίβαση μετοχών εταιρειών που είναι εισηγμένες σε αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος,

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

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

Γενικές Εξαιρέσεις και Ειδικές διατάξεις

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

Αυτές κατά κανόνα είτε:

α. φορολογούνται στην βάση ειδικότερου συντελεστή ο οποίος όμως εφαρμόζεται επί φορολογικής βάσης η οποία υπολογίζεται με ειδικότερες επίσης διατάξεις (ως προς τις συγκεκριμένες δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση, τον διαφορετικό χρόνο φορολογικού καταλογισμού των αποσβέσεων κλπ. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ασφαλιστικές εταιρείες γενικού κλάδου και κλάδου ζωής (συντελεστής 20%), καθώς και οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου και άλλων ορυκτών (συντελεστής 25%)

β. Απολαμβάνουν ένα ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ναυτιλιακές εταιρείες και οι επιχειρήσεις διαχείρισης πλοίων οι οποίες μπορούν να επιλέξουν την φορολόγηση στην βάση της χωρητικότητας των σκαφών (tonnage tax). Οι σχετικές διατάξεις φαίνονται αναλόγως ευεργετικές προς αυτές τις Ελλάδας (Α.Ν. 89/1967, Ν. 27/1975)

γ. Επιπλέον, ιδιαίτερη πρόβλεψη υπάρχει για τις λεγόμενες κλειστές εταιρείες (“closed companies”) οι οποίες είναι βασικά οι εταιρείες εκείνες οι οποίες βρίσκονται κάτω από

τον έλεγχο 5 ή λιγότερων προσώπων. Αυτές οι εταιρείες υπόκεινται σε επιπλέον εταιρικό φόρο εισοδήματος 20% για το μέρος των κερδών τους που προέρχεται από ενοίκια ή επενδύσεις και το οποίο δεν έχει διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες μέσα σε 18 μήνες από την ημερομηνία λήξης του οικείου φορολογικού έτους. Επίσης, στην περίπτωση που η κλειστή εταιρεία δραστηριοποιείται στον ευρύτερο κλάδο των επαγγελματικών υπηρεσιών (συμβουλευτικών κλπ.) τότε υπόκειται σε επιπλέον εταιρικό φόρο εισοδήματος 15% επί του 50% του εμπορικού της εισοδήματος το οποίο δεν έχει διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες μέσα σε 18 μήνες από την ημερομηνία λήξης του οικείου φορολογικού έτους.

Σημειώνεται ότι η Ελλάδα εφαρμόζει παρόμοια πρόβλεψη του αστικού κώδικα σύμφωνα με την οποία η αξίωση του μετόχου, για καταβολή εις αυτόν του οφειλόμενου εκ μέρους της Α.Ε. μερίσματος, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή (άρθρο 25, περίπτωση 15). Η πενταετής αυτή παραγραφή αρχίζει από το τέλος του έτους, στο οποίο γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή, από το τέλος του έτους, στο οποίο εγκρίθηκε ο ισολογισμός της χρήσης και λήφθηκε η απόφαση περί διανομής των μερισμάτων. Αν ο προσδιορισμός του χρόνου καταβολής (πληρωμής) του μερίσματος ανατέθηκε στο Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας, τότε η πενταετής παραγραφή αρχίζει από τον προσδιορισμό του χρόνου αυτού εκ μέρους του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας. Σημειώνεται επίσης ότι κατά το Ν.Δ. 1195/1942, σε περίπτωση, που η απαίτηση (αξίωση) του μετόχου για καταβολή του μερίσματος εκ μέρους της Α.Ε. παραγραφεί λόγω παρόδου της πενταετίας, τότε η παραγραφόμενη αυτή απαίτηση περιέρχεται οριστικά στο Ελληνικό Δημόσιο. Τέλος, από το προς φορολόγηση εισόδημα εξαιρείται το εισόδημα από εμπορική ξυλεία που προέρχεται από ιρλανδική πηγή.

Φορολογική κατοικία

Βασικά μία εταιρεία θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας στην περίπτωση που έχει συσταθεί σύμφωνα με το ιρλανδικό δίκαιο, εκτός αν ως φορολογική της κατοικία καθορίζεται άλλο κράτος στην βάση σχετικής ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Δημοκρατία της Ιρλανδίας με αυτό το άλλο κράτος. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται για εταιρείες που ιδρύθηκαν από την 1 Ιανουάριου του 2015 και εφεξής. Επιπλέον, όσον αφορά εταιρείες οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική κατοικία έχει εφαρμογή η γενική αρχή του Εθιμικού Δικαίου (“common law”).

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

Σημειώνεται ότι στην χώρα μας το εθιμικό δίκαιο δεν έχει επίσημη εφαρμογή, καθώς η Ελλάδα εξ αρχής υιοθέτησε αποκλειστικά το αστικό δίκαιο (το οποίο βασίζεται στο αρχαίο Ρωμαϊκό και εφαρμόζεται από την πλειοψηφία των αναπτυγμένων κρατών της Ευρώπης). Σύμφωνα λοιπόν με την σχετική επιταγή του εθιμικού δικαίου μία εταιρεία της οποίας το

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

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

Φορολογική βάση του εταιρικού φόρου εισοδήματος (γενικές διατάξεις)

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

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

εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος. Ειδικά αναγνωρίζεται ότι εκπίπτει:

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

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

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

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

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

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

- > Κάθε δαπάνη ή καταβολή που δεν πραγματοποιήθηκε εξολοκλήρου και αποκλειστικά για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας,
- > Κάθε δαπάνη ή καταβολή που πραγματοποιήθηκε για την συντήρηση των ιδιοκτητών, των οικογενειών ή άλλων σχετιζόμενων με αυτά προσώπων,
- > Τυχόν ενοίκιο που καταβάλλεται για οικία ή γραφείο, κατά την αναλογία που δεν

χρησιμοποιείται για την επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε κάθε περίπτωση η αναλογία που θα εκπέσει θα τελεί υπό την κρίση του εφοριακού ελεγκτή και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορεί να υπερβεί τα 2/3 του συνολικού ενοικίου,

- > Κάθε δαπάνη ή καταβολή που πραγματοποιήθηκε για την συντήρηση και επισκευή ακινήτων (ιδιόκτητων ή μισθωμένων), στον βαθμό που αυτά δεν χρησιμοποιούνται πράγματι στα πλαίσια του εταιρικού σκοπού,
- > Κάθε ζημία που δεν σχετίζεται με ή δεν προκύπτει λόγω της επιχειρηματικής δραστηριότητας,
- > Κάθε απόσυρση χρηματικού ποσού το οποίο είναι τμήμα ή πρόκειται να αποτελέσει τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου. Η διάταξη αυτή κινείται στο ευρύτερο σκεπτικό που επιτάσσει ότι προκειμένου να εκπίπτει μία δαπάνη θα πρέπει να διακρίνεται σαφώς από κεφαλαιακές χρηματοροές,
- > Το κόστος των προσθηκών και βελτιώσεων σε κτήρια που δεν χρησιμοποιούνται για εταιρικούς σκοπούς,
- > Κάθε τόκος που τυχόν καταβλήθηκε και τυχόν αναλογεί στο προαναφερθέν κόστος,
- > Τυχόν ανείσπρακτες απαιτήσεις, εκτός εκείνων που αποδεδειγμένα και κατά την κρίση του φορολογικού ελεγκτή δεν πρόκειται να εισπραχθούν στο μέλλον. Επιπλέον, στη περίπτωση πτώχευσης ή εκκαθάρισης του χρεώστη δεν εκπίπτει το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί τελικά μέσω των οικείων νομικών διαδικασιών,
- > Κάθε επιπλέον ποσό ζημίας το οποίο κρίνεται ανώτερο του τεκμηριωμένα εκτιμώμενου,

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

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

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

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

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

Ειδικές διατάξεις επίσης ισχύουν και για τις εταιρείες εξόρυξης πετρελαίου και φυσικού αερίου, οι οποίες έχουν το δικαίωμα έκπτωσης 100% του κόστους απόκτησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους για τα στάδια της έρευνας, ανάπτυξης και επαναφοράς, μετά από ειδική άδεια του Υπουργού Ενέργειας. Ο ίδιος συντελεστής προβλέπεται και για τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενέργειας. Όπως και στην Ελλάδα, αν κατά την πώληση περιουσιακού στοιχείου που αφορά μηχανήματα, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό, το αντίτιμο υπολείπεται της αναπόσβεστης εκείνη την χρονική στιγμή αξίας η διαφορά θεωρείται εκπιπόμενη ζημία για σκοπούς εταιρικής φορολογίας εισοδήματος.

Για περιουσιακά στοιχεία η πώληση των οποίων επιφέρει ζημία μέχρι 2.000 ευρώ, αυτή η ζημία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Αντιστοίχως, σε περίπτωση που το αντίτιμο υπερβαίνει την αναπόσβεστη η διαφορά καταχωρείται στα βιβλία και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις περί εμπορικού εισοδήματος.

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

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

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

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

περιουσιακό στοιχείο.

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

Φορολογικό έτος νομικών προσώπων

Το φορολογικό έτος των ιρλανδικών νομικών προσώπων ταυτίζεται με την λογιστική περίοδο όπως αυτή προβλέπεται στον εταιρικό νόμο (Section 288, Companies Act 2014), αρκεί να μην υπερβαίνει τους 12 μήνες. Πιο συγκεκριμένα, ο εταιρικός νόμος προβλέπει ότι η πρώτη λογιστική περίοδος μίας εταιρείας μπορεί να εκτείνεται μέχρι και σε 18 μήνες (οπότε για το πρώτο δωδεκάμηνο, που είναι και το πρώτο φορολογικό έτος ο τυχόν φόρος προϋπολογίζεται και καταβάλλεται μέσα στις καθορισμένες προθεσμίες) και οι επόμενες λογιστικές περιόδους δεν μπορούν να είναι μικρότερες από 7 ημέρες και μεγαλύτερες από 12 μήνες.

Αποτίμηση αποθεμάτων

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

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

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

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

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

Μεταφορά φορολογικών ζημιών από εμπορικό εισόδημα

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

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

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

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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

α. Φόρος αλλοδαπής που αφορά εμπορικό εισόδημα ή κεφαλαιακά κέρδη και καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους, με το οποίο η Ιρλανδία έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται με τον ιρλανδικό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό κάθε φορά εισόδημα, με την προσκόμιση βεβαίωσης παρακράτησης από την φορολογική διοίκηση του άλλου κράτους, σχετική με το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην βάση των προβλέψεων της ΣΑΔΦ. Το ποσό της πίστωσης περιορίζεται στο ποσό φόρου που οφείλεται στην Ιρλανδία για το συγκεκριμένο εισόδημα.

β. Φόρος αλλοδαπής που αφορά εμπορικό εισόδημα ή κεφαλαιακά κέρδη και καταβλήθηκε σε φορολογική διοίκηση άλλου κράτους με το οποίο η Ιρλανδία δεν έχει συνάψει ΣΑΔΦ. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αλλοδαπής δεν συμψηφίζεται με τον ιρλανδικό φόρο που αναλογεί στο ίδιο αυτό εισόδημα αλλά αντίθετα εκπίπτει από την

βάση προς φορολόγηση με το οικείο ιρλανδικό φορολογικό συντελεστή γ. Περαιτέρω, μία ιρλανδική εταιρεία που διατηρεί υποκαταστήματα σε περισσότερα από ένα κράτη μπορεί να συγκεντρώνει όλα τα ποσά του φόρου από εμπορικό εισόδημα που παρακρατήθηκαν στα άλλα αυτά κράτη. Η διάταξη αυτή θεωρείται ευνοϊκή στην περίπτωση που το ίδιο είδος εισοδήματος επιβαρύνθηκε με συντελεστή άνω του 12,5% σε κάποια κράτη και κάτω του 12,5% σε άλλα. Το ποσό του φόρου αλλοδαπής που δεν συμψηφίστηκε με τον παραπάνω τρόπο μπορεί να μεταφέρεται απεριόριστα προς συμψηφισμό σε επόμενα φορολογικά έτη.

δ. Παρόμοια διαδικασία συγκέντρωσης παρακρατούμενου φόρου μπορεί να πραγματοποιηθεί και από μητρική εταιρεία με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, για τα μερίσματα που λαμβάνονται από θυγατρικές εταιρείες με φορολογική κατοικία σε περισσότερα από ένα κράτη. Βασικό κριτήριο για απόκτηση του δικαιώματος αυτού από μία ιρλανδική μητρική εταιρεία είναι αυτή να κατέχει ποσοστό τουλάχιστον 5% των θυγατρικών των άλλων κρατών. Το ποσό του φόρου αλλοδαπής που δεν συμψηφίστηκε με τον παραπάνω τρόπο μπορεί να μεταφέρεται απεριόριστα προς συμψηφισμό σε επόμενα φορολογικά έτη.

Ενδοομιλικές συναλλαγές

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

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

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

Προθεσμία υποβολής εταιρικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η προθεσμία υποβολής της ετήσιας εταιρικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι η 21 ημέρα του ένατου ημερολογιακού μήνα, από την λήξη του φορολογικού έτους. Πάντως, πριν την ανωτέρω οριστική βεβαίωση του προς καταβολή φόρου εισοδήματος, κατά την διάρκεια του ίδιου του φορολογικού έτους πραγματοποιούνται δύο προκαταβολές (την 21 Ιουνίου και την 21 Νοεμβρίου) με την ηλεκτρονική συμπλήρωση προσωρινών δηλώσεων. Στην περίπτωση που ο φόρος που προκαταβλήθηκε προσωρινά είναι λιγότερος του 90% του εταιρικού φόρου που βεβαιώνεται οριστικά, επιβάλλεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής επί της συνολικής διαφοράς.

Ενοποιημένες εταιρικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

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

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

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

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

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

Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης

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

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

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

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

Παραδείγματα

Έστω η εταιρεία "I LTD." με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία.

Υποθέτουμε ότι η εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019 εμφανίζει λογιστικά κέρδη 2.000.000 νομισματικών μονάδων, καθώς και 500.000 νομισματικές μονάδες λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες).

Λύση

“I LTD.” (ΙΡΛΑΝΔΙΑ) - Εταιρικός φόρος εισοδήματος

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

Φορολογικά κέρδη	2.500.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος (12,50%)	-312.500
Κέρδη μετά φόρων	2.187.500

3.2.2. Φυσικά πρόσωπα

Φορολογικοί Κάτοικοι

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

Εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

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

Φυσικά πρόσωπα-μη φορολογικοί κάτοικοι χωρίς «μόνιμη διαμονή»

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

Φορολογική Κατοικία και Μόνιμη Διαμονή Φυσικού Προσώπου στην Ιρλανδία

Φορολογική Κατοικία

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

- > παραμένει στην χώρα για περίοδο ίση ή μεγαλύτερη των 183 ημερών, εντός του φορολογικού έτους,
- > παραμένει στην χώρα για περίοδο 280 ή περισσότερων ημερών μέσα στο τρέχον και στο προηγούμενο φορολογικό έτος, με περισσότερες από 30 ημέρες παραμονής για κάθε ένα από τα δύο έτη,
- > επιλέξει να γίνει φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας από το πρώτο έτος παρουσίας του στην χώρα ενώ παράλληλα έχει την πρόθεση να παραμείνει φορολογικός κάτοικος της χώρας και για το επόμενο φορολογικό έτος στην βάση μίας εκ των δύο προηγούμενων προϋποθέσεων

Μόνιμη Διαμονή φυσικού προσώπου

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

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

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

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

Φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων

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

Οι βασικές κατηγορίες του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

> Αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες Φορολογικός κάτοικος ή

άτομο με μόνιμη διαμονή στην Ιρλανδία

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

Μη φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας χωρίς μόνιμη διαμονή στην Ιρλανδία

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

Στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο εντάσσεται σε μισθοδοσία στο εξωτερικό αλλά εκτελεί καθήκοντα και στην Ιρλανδία για λογαριασμό τοπικής εταιρείας (το κόστος της οποίας που αναλογεί σε αυτά τα καθήκοντα ενδεχομένως επανατιμολογείται στην

συνέχεια από τον αλλοδαπό εργοδότη στην ιρλανδική εταιρεία) φορολογείται μόνο κατά την αναλογία του ποσοστού αυτών. Μια εταιρεία έχει το δικαίωμα να ζητήσει επίσημη καθοδήγηση προκαταβολικά από την φορολογική διοίκηση σχετικά με τον υπολογισμό του συγκεκριμένου ποσοστού. Τέλος, στην ειδικότερη περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει ΣΑΔΦ και παρέμεινε λιγότερες από 90 ημέρες στην Ιρλανδία για την εκτέλεση των καθηκόντων του μέσα στο φορολογικό έτος, ενδέχεται να υπάρχει απαλλαγή από τον ιρλανδικό φόρο εισοδήματος του σχετικού ποσού που θα πρόκυπτε ως αμοιβές μισθωτής εργασίας που αποκτήθηκαν μέσα στην χώρα.

Άλλες διατάξεις

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

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

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

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

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

> Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων

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

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

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

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

Όπως και για τις εταιρείες, προβλέπεται και η λεγόμενη τελική μεταφορά ζημιών (terminal loss relief) η οποία αφορά περίπτωση ατομικής επιχείρησης η οποία παρουσιάζει ζημία κατά τους 12 τελευταίους μήνες της δραστηριότητάς της. Σε μια τέτοια περίπτωση, επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών από εμπορικό εισόδημα προς συμψηφισμό με αντίστοιχα κέρδη των προηγούμενων τριών (3) φορολογικών ετών. Από το προς φορολόγηση εισόδημα αφαιρούνται οι προσωπικές δαπάνες που πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης.

> Αμοιβές διευθυντών εταιρειών (μελών ΑΣ, διαχειριστών κλπ.)

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

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

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

> Επενδυτικό εισόδημα, το οποίο περιλαμβάνει τόκους, μερίσματα, δικαιώματα

Φορολογικοί κάτοικοι με μόνιμη εγκατάσταση

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

Φορολογικοί κάτοικοι χωρίς μόνιμη διαμονή

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

Μη φορολογικοί κάτοικοι

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

Συντελεστές φορολόγησης επενδυτικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

- > Το εισόδημα από τόκους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας
- > Το εισόδημα από μερίσματα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας
- > Το εισόδημα από δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (καθώς οι υπόλοιπες κατηγορίες δικαιωμάτων εξομοιώνονται στην πράξη με λοιπές παροχές υπηρεσιών και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή) που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (προοδευτική κλίμακα). Προβλέπεται παρακράτηση στην πηγή 20%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση στην περίπτωση φυσικού προσώπου που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας

Κέρδη/ζημιές από πώληση κεφαλαίου (εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας)

Με συντελεστή 33% φορολογούνται ειδικά τα κέρδη που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία είτε στην Ιρλανδία είτε σε άλλο κράτος, τα οποία προέρχονται από μεταβίβαση:

- > Ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε Ιρλανδικό έδαφος, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει κτήρια, γη ή δικαιώματα εξόρυξης (ορυχεία)
- > Μετοχών εταιρειών των οποίων τα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν στο μεγαλύτερο ποσοστό τους ακίνητη περιουσία που βρίσκεται σε ιρλανδικό έδαφος.

Από τον ανωτέρω φόρο εξαιρούνται ρητά:

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

περιουσιακών στοιχείων με ωφέλιμη ζωή μικρότερη των 50 ετών

Ως κέρδος κατά τα ανωτέρω νοείται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του (αποσβεσμένου στην περίπτωση της ακίνητης περιουσίας) κόστους κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, του τελευταίου διορθωμένου (παρουσίαση σε όρους παρούσας αξίας) με την χρήση του δείκτη κόστους διαβίωσης. Για περιόδους μετά το 2003 δεν ισχύει η εφαρμογή του δείκτη κόστους διαβίωσης.

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

Εκπιπόμενες δαπάνες από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων

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

- α. Οι μισθωτοί μπορούν να διεκδικήσουν προς έκπτωση δαπάνες που αποδεδειγμένα έγιναν από τους ίδιους για τους σκοπούς της υπηρεσίας τους (π.χ. αγορά προστατευτικού εξοπλισμού από εργάτες κατασκευών, ο οποίος δεν παρέχεται από τον εργοδότη)
- β. Οι καταβολές ποσών (εισφορές) σε αναγνωρισμένα συνταξιοδοτικά προγράμματα, σε ποσοστό 15% - 40% ανάλογα με την ηλικία του φορολογούμενου
- γ. Επενδυτικά κίνητρα

και κίνητρα προσλήψεων προσωπικού σε επιχειρηματίες, συνολικό ποσό μέχρι 150.000 ανά φορολογικό έτος

δ. Έκπτωση στις νεοφυείς ατομικές επιχειρήσεις, ύψους 100.000 ευρώ για καθένα από τα 7 πρώτα φορολογικά έτη λειτουργίας

Φόρος εισοδήματος

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

Φορολογητέο εισόδημα	Ποσοστό	Φόρος
0,00 - 33.800	20	6.760
33.800 -	40	

Μειώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

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

α. Μείωση που προκύπτει λόγω παρακράτησης ΦΜΥ από τον εργοδότη (Pay-As-You-Earn, PAYE) ποσού 1.650 ευρώ ανά μισθωτό, για κάθε φορολογικό έτος, β. Μείωση για

ιατρικές και οδοντιατρικές δαπάνες, η οποία υπολογίζεται με συντελεστή 20% επί του πραγματικού ποσού και με ανώτατο όριο τα 1.000 ευρώ ανά ενήλικο και 500 ευρώ ανά προστατευόμενο τέκνο,

γ. Μειώσεις για τόκους σε υποθήκες που είχαν συναφθεί πριν την 31 Δεκεμβρίου 2012 (τα ποσά ποικίλουν αλλά αυτό μικρή σημασία έχει, βλ. επόμενη παράγραφο).

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

Φορολογικό έτος και υποβολή φορολογικής δήλωσης

Το φορολογικό έτος των φυσικών προσώπων ταυτίζεται με το ημερολογιακό. Οι φορολογικοί κάτοικοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση για όλα τα εισοδήματά τους (συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιακών κερδών που απέκτησαν σε οποιοδήποτε κράτος του κόσμου).

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

- > Εισοδήματα από μισθωτή εργασία τα οποία υπάγονται σε ιρλανδικό φόρο εισοδήματος,
- > Επενδυτικό εισόδημα και κεφαλαιακά κέρδη που φορολογούνται στην Ιρλανδία (κατά τα προαναφερθέντα)

Οι προθεσμίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και της καταβολής του φόρου

εισοδήματος έχουν ως ακολούθως:

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

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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

Περιουσιολόγιο αλλοδαπής

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με υποχρέωση σύνταξης και υποβολής περιουσιολόγιου αλλοδαπής φυσικών προσώπων. Όπως και στην Ελλάδα, το φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει επικαιροποιημένα στοιχεία μόνο για την ακίνητη περιουσία που κατέχει εντός της ιρλανδικής επικράτειας (για σκοπούς εφαρμογής του αντίστοιχου ΕΝΦΙΑ (Ν.4223/2013))

της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας (Local Property Tax), ο οποίος βρίσκεται σε ισχύ από την 1 Ιουλίου 2013.

Καθολική Κοινωνική Χρέωση (Universal Social Charge)

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

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής φόρου
0 - 12.012	0,50
12.012 - 18.772	2,50
18.772 - 70.044	5,00
70.044 -	8,00

Παραδείγματα

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

Φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας

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

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

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής φόρου	Φόρος
0 - 33.800	0,00	0,00
33.801 -	20,00	

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής φόρου	Φόρος
0 - 12.012	0,50	60,06
12.012 - 18.772	2,50	169,00
18.772 - 30.000	5,00	561,40

3.3. Βουλγαρία

Η Βουλγαρία, που βρίσκεται στη Βαλκανική Χερσόνησο της Νοτιοανατολικής Ευρώπης, έχει στρατηγική γεωγραφική θέση ως γέφυρα μεταξύ Ευρώπης και Ασίας. Η Βουλγαρία χωρίζεται σε 28 επαρχίες, με πρωτεύουσα της Σόφιας. Η επίσημη γλώσσα της Βουλγαρίας είναι βουλγαρική και το νόμισμα είναι lev. Η Βουλγαρία εντάχθηκε στο NATO το 2004 και η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) το 2007. Από την 1η Ιανουαρίου 2007 λόγω

της ένταξης της Βουλγαρίας στην Ε.Ε ξεκίνησε μια διαδικασία εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας της Βουλγαρίας με τις οδηγίες και τους κανονισμούς της Ε.Ε. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση του 2007 τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της επιχειρηματικότητας και η εξασφάλιση ενός διαφανούς και λειτουργικού φορολογικού συστήματος σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο. Με την ανωτέρω μεταρρύθμιση καταργήθηκε η προοδευτική φορολογική κλίμακα στα φυσικά πρόσωπα και αντικαστάθηκε από ενιαίο συντελεστή 10% ο οποίος ισχύει και για την φορολόγηση εταιρειών.

3.3.1. Νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το Νόμο περί φόρου εισοδήματος εταιρειών όλα τα νομικά πρόσωπα και ενώσεις τα οποία συναλλάσσονται εμπορικά στη χώρα φορολογούνται. Ο φόρος εισοδήματος είναι 10% ανεξαρτήτως ποσού κερδών και υπολογίζεται αφαιρώντας από τα έσοδα της εταιρείας τις συνολικές δαπάνες. Επιπλέον, δεν υπάρχει προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος. Όλες οι βουλγαρικές εταιρείες υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις και πληρώνουν τον φόρο τους μέχρι τις 31 Μαρτίου κάθε χρόνο. Ο βουλγαρικός νόμος περί φόρου εισοδήματος εταιρειών, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 01.01.2007, εφάρμοσε τις οδηγίες της ΕΕ για την άμεση φορολογία και απαριθμεί τις λογιστικές εισπράξεις που δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς - αυτές περιλαμβάνουν για παράδειγμα τα έσοδα που προκύπτουν από μερίσματα που διανέμονται από τοπικά νομικά πρόσωπα - αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το μέρισμα είναι αποτέλεσμα ήδη φορολογηθέντων κερδών και η εκ νέου αναγνώριση του εισοδήματος θα οδηγούσε και πάλι σε φορολογία.

Η εισπράξη αυτού του φόρου δυνάμει της βουλγαρικής φορολογικής νομοθεσίας ισχύει

για οποιαδήποτε κατανομή προς όφελος ενός προσώπου ως αποτέλεσμα του μεριδίου αυτού του προσώπου στο κεφάλαιο άλλου προσώπου, επιφέροντας μείωση των ιδίων κεφαλαίων του τελευταίου, συμπεριλαμβανομένων:

- Έσοδα από μετοχές.
- Έσοδα από συμμετοχές, περιλαμβανόμενης της συμμετοχής σε εταιρίες μη ανώνυμης εταιρικής μορφής ή από άλλα δικαιώματα που αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μετοχές
- Απόκρυψη της διανομής κερδών

Νομικές Μορφές εταιρειών

- > Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης
- > Ανώνυμη εταιρεία

Φορολογική Κατοικία στην Βουλγαρία

Για να ιδρύσει κανείς μια εταιρεία στην Βουλγαρία είναι αρκετά εύκολο οπότε σε συνδυασμό με το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς της ολόένα και περισσότεροι επιχειρηματίες ιδρύουν ή μεταφέρουν την επιχείρησή τους σε αυτήν την χώρα. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στη Βουλγαρία, μια βουλγάρικη εταιρεία μπορεί να ανήκει και εξ ολοκλήρου σε αλλοδαπούς υπηκόους.

Η διαδικασία για την υλοποίηση ενός τέτοιου σκοπού είναι εξαιρετικά απλή και περιλαμβάνει τα αντίστοιχα στάδια:

- > Καταχώρηση της εταιρείας στο εμπορικό μητρώο (χωρίς να απαιτείται πλέον δικαστική απόφαση), σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει για κάθε τύπο εταιρείας ο Νόμος για τις Εμπορικές Εγγραφές (Commercial Register Act) του 2008. Το καταστατικό, το οποίο εγκρίνεται πριν από την εγγραφή της εταιρείας,

πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα, τα οποία κρίνονται υποχρεωτικά για την συγκεκριμένη μορφή εταιρείας, σύμφωνα με δίκαιο της Βουλγαρίας. Το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την ολοκλήρωση όλων των διαδικασιών μέχρι την τελική εγγραφή της εταιρείας στο μητρώο υπολογίζεται σε περίπου 1 μήνα.

- > Μετά την one-stop εγγραφή στο εμπορικό μητρώο, η εταιρεία λαμβάνει έναν εξειδικευμένο κωδικό (Unified Identification Code), ο οποίος εξυπηρετεί κάθε δημόσιο σκοπό (κοινωνικοασφαλιστικό, στατιστικό, φορολογικό κτλ.) και δεν απαιτείται πλέον καμία επιπρόσθετη εγγραφή (π.χ. στο Εθνικό Στατιστικό Ινστιτούτο). Το κόστος σύστασης μιας εταιρείας στη Βουλγαρία ανέρχεται συνολικά περίπου στο ποσό των 500-600 lev. (συνυπολογίζοντας όμως και τη μετάφραση των σχετικών εγγράφων στην αγγλική γλώσσα).
- > Εάν ο ιδιοκτήτης της νέας εταιρείας συγκαταλέγεται στην κατηγορία των φυσικών προσώπων, τότε τα έξοδα μετάφρασης του διαβατηρίου του είναι ελάχιστα.
- > Εάν ο ιδιοκτήτης ανήκει στη κατηγορία των νομικών προσώπων, τότε σ' αυτή τη περίπτωση απαιτούνται επικυρωμένα αντίγραφα του πιστοποιητικού προσωρινής κατάστασης και του καταστατικού λειτουργίας της μητρικής εταιρείας.
- > Εάν η νέα εταιρεία είναι θυγατρική ελληνικής εταιρείας τότε τα ως άνω έγγραφα πρέπει να είναι επίσημα μεταφρασμένα στη βουλγαρική, (το κόστος περίπου ανέρχεται στις 9 lev ανά σελίδα, με την προϋπόθεση πως η μετάφραση θα γίνει στη Βουλγαρία).

Όσοι εκδηλώσουν κάποιο ενδιαφέρον μπορούν να ορίσουν πληρεξούσιο δικηγόρο, ο οποίος θα κατοχυρώσει την επωνυμία και θα τους εκπροσωπή ενώπιον των

τραπεζών των βουλγαρικών αρχών. Απαιτείται όμως η φυσική παρουσία του ενδιαφερομένου στη Βουλγαρία με σκοπό την υπογραφή του πληρεξουσίου ενώπιων του συμβολαιογράφου. Η τράπεζα με τη σειρά της στη συνέχεια εκδίδει πιστοποιητικό για την κατάθεση του ελάχιστου απαιτούμενου κεφαλαίου, που σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα δικαιολογητικά, υποβάλλονται στην υπηρεσία εμπορικού μητρώου. Μια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος της Βουλγαρίας εάν είναι ενσωματωμένη στο βουλγαρικό δίκαιο. Οι μόνιμες εταιρείες φορολογούνται με βάση το παγκόσμιο εισόδημά τους ενώ οι εταιρείες μη μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται μόνο βάσει του βουλγαρικού εισοδήματος τους.

Φορολογική μεταχείριση μερισμάτων

Όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρείες μη μόνιμους κατοίκους επιβάλλεται συντελεστής 5% για τα μερίσματα και τα έσοδα εκκαθάρισης που διανέμονται σε οντότητες που είναι εγκατεστημένες σε τρίτη χώρα. Εξαιρούνται τα μερίσματα και τα έσοδα εκκαθάρισης που καταβάλλουν οι εγχώριες εταιρείες και σε μητρικές εταιρείες ΕΕ / ΕΟΧ και για τα οποία δεν απαιτείται ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής ή ελάχιστη περίοδος κατοχής). Το μερίσμα είναι στην πραγματικότητα εκείνο το μέρος του κέρδους του ισολογισμού που κάθε πάροχος κεφαλαίου αναμένει να λάβει μετά το τέλος του έτους όπως έχει συμφωνηθεί ή σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας. Ο τελικός φόρος που παρακρατείται στην πηγή στη Βουλγαρία σύμφωνα με το αρ.38 του βουλγαρικού φορολογικού νόμου οφείλεται από μερίσματα υπέρ:

- > Τοπικά νομικά πρόσωπα που δεν είναι έμποροι (συμπεριλαμβανομένων δήμων) σε σχέση με τον βουλγαρικό νόμο για το εμπόριο

- > Ιδρύματα, ενώσεις, οργανώσεις σύμφωνα με τον νόμο για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- > Ξένα νομικά πρόσωπα (εκτός από τις περιπτώσεις όπου το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο λειτουργεί μέσω μόνιμης εγκατάστασης επιχειρηματικής δραστηριότητας στη Βουλγαρία).
- > Τοπικό ή ξένο φυσικό πρόσωπο, όπου το εισόδημα προέρχεται από πηγή στη Βουλγαρία
- > Ένα τοπικό φυσικό πρόσωπο, όπου το εισόδημα προέρχεται από πηγή στο εξωτερικό

Η βουλγαρική φορολογική νομοθεσία αποκλείει τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμονται υπέρ νομικών προσώπων που κατοικούν σε κράτος μέλος της ΕΕ ή είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας ΕΟΧ. Η διάταξη αυτή εφαρμόζει την οδηγία για τη φορολόγηση των μερισμάτων μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών εντός της ΕΕ. Η βάση φορολόγησης των εισοδημάτων από μερίσματα είναι το ακαθάριστο ποσό των διανεμόμενων μερισμάτων. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 5%. Γενικά, ο φόρος παρακρατείται και καταβάλλεται από την εταιρεία πληρωμής μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, στο οποίο λήφθηκε η απόφαση για κατανομή, στην εδαφική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας στην οποία εδρεύει η εταιρεία. Η δήλωση κατατίθεται στην εδαφική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας είτε με καταχώριση του πληρωτή του εισοδήματος είτε με τον τόπο καταχώρισης του πληρωτή του εισοδήματος. Σε περίπτωση που ο πληρωτής του εισοδήματος δεν υπόκειται σε καταχώριση, η δήλωση πρέπει να κατατεθεί στην Εθνική Υπηρεσία Φορολογίας - Σόφια. Μετά από αίτημα του

ενδιαφερομένου, εκδίδεται πιστοποιητικό τυποποιημένου έντυπου σχετικά με τον φόρο που καταβάλλεται επί του εισοδήματος αλλοδαπών νομικών προσώπων από την εδαφική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας στην οποία κατατίθεται ή πρέπει να κατατεθεί η δήλωση. Ο φόρος εταιρειών δηλώνεται μέχρι τις 31 Μαρτίου του επόμενου έτους από την εμφάνισή του και πρέπει να καταβληθεί ως τότε μετά την αφαίρεση των προκαταβολών και παρακρατήσεων (αρ.93 της βουλγάρικης εταιρικής νομοθεσίας). Το έντυπο φορολογικής δήλωσης πρέπει να υποβληθεί στην εδαφική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων για την εγγραφή του υποκειμένου στον φόρο και προκειμένου να ενθαρρυνθεί η ηλεκτρονική υποβολή εγγράφων, ο νομοθέτης προέβλεψε μια προτίμηση. Οι υποκείμενοι στον φόρο που υποβάλλουν ηλεκτρονική φορολογική δήλωση και ετήσια έκθεση δραστηριοτήτων έως τις 31 Μαρτίου του επόμενου έτους ηλεκτρονικά και καταβάλλουν τον εταιρικό τους φόρο εντός της ίδιας προθεσμίας έχουν απαλλαγή 1% του ετήσιου εταιρικού φόρου που οφείλεται εάν δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.000 lev (άρθρο 92 παρ.5 της βουλγάρικης εταιρικής νομοθεσίας). Σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 4 της βουλγάρικης εταιρικής νομοθεσίας υπάρχει ο νόμος περί στατιστικών που επιβάλλει στα πρόσωπα που διαχειρίζονται ή εκπροσωπούν νομικά πρόσωπα την υποχρέωση να υποβάλλουν στην Εθνική Στατιστική Υπηρεσία ετήσια έκθεση που περιέχει στατιστικά στοιχεία και λογιστικά έγγραφα.

Πρέπει επίσης να παρέχονται στοιχεία σχετικά με τα υποκαταστήματα , τα γραφεία και άλλες δομικές μονάδες των νομικών προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 92 παράγραφος 6 της φορολογίας εταιρειών στην Βουλγαρία, οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να επισυνάπτουν στην ετήσια φορολογική δήλωση την απόδειξη του

ύψους των φόρων που καταβάλλονται στο εξωτερικό. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στα κέρδη / εισοδήματα από πηγές εξωτερικού που απαλλάσσονται από τη διπλή φορολογία δυνάμει μιας μεθόδου «απαλλαγής με πρόοδο» που προβλέπεται σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Όσον αφορά τις διορθώσεις στην υποβληθείσα δήλωση που κατατέθηκε στο πλαίσιο της φορολογίας εταιρειών στην Βουλγαρία, η αρχή που ορίζεται στο άρθρο Εφαρμογή του άρθρου 104 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας είναι ότι μετά την εκπνοή της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής δηλώσεων, δεν επιτρέπεται να υποβάλει νέα δήλωση. Αυτό σημαίνει ότι οι αλλαγές σε μια υποβληθείσα δήλωση μπορούν να γίνουν με την υποβολή νέας δήλωσης πριν από την προθεσμία - στην περίπτωση αυτή 31 Μαρτίου του επόμενου έτους.

Φορολογική μεταχείριση τόκων και δικαιωμάτων

Ένα ποσοστό 10% ισχύει για τους τόκους και τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μια αλλοδαπή εταιρεία. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 ισχύουν εξαιρέσεις για πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων προς συνδεδεμένες με την ΕΕ εταιρείες βάσει της οδηγίας για τα επιτόκια και τις αμοιβές. Η κατάσταση του παρακρατούμενου φόρου στην πηγή πραγματοποιείται ανά τρίμηνο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Τα πρόσωπα που υποχρεούνται να παρακρατούν και να

καταβάλλουν φόρο στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 194 πρέπει να απαλλαγεί από τον οφειλόμενο φόρο για το τρίμηνο μέσω δήλωσης σύμφωνα με ένα έντυπο. Με την επιφύλαξη υποβολής δηλώσεων περιλαμβάνονται επίσης και οι φόροι που παρακρατούνται στην πηγή επί των εσόδων από μερίσματα και εκκαθαριστικές μετοχές που αποφέρουν προς όφελος των τοπικών νομικών προσώπων που δεν είναι έμποροι. Σε

περιπτώσεις όπου ο πληρωτής του εισοδήματος είναι ένα πρόσωπο το οποίο δεν υποχρεούται να παρακρατεί και να παρακρατήσει φόρους, η φορολογική δήλωση υποβάλλεται από τον αποδέκτη του εισοδήματος μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο. Η προθεσμία πληρωμής του φόρου είναι μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο κατά το οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση (άρθρο 202, παράγραφοι 1 και 2, της φορολογίας εταιρειών στην Βουλγαρία). Πρέπει να σημειωθεί ότι όταν ο φόρος δεν παρακρατείται και καταβάλλεται ανάλογα, οφείλεται από κοινού από τους υποκείμενους στο φόρο αυτού του εισοδήματος.

Φόρος χαρτοσήμου

Δεν ορίζεται φόρος χαρτοσήμου στη Βουλγαρική φορολογική νομοθεσία.

Φορολογικές Ζημιές

Οι φορολογικές ζημιές μπορούν να μεταφερθούν για 5 χρόνια και δεν διενεργούνται προβλέψεις σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής ζημίας.

Φοροαπαλλαγές

Εκτός από τους ήδη χαμηλούς φόρους, το κράτος προσφέρει επιπρόσθετες φοροαπαλλαγές (υπό ορισμένες προϋποθέσεις) σε επιχειρήσεις που έχουν επενδύσει σε υποβαθμισμένες περιοχές, δηλαδή σε περιοχές όπου η ανεργία, κατά το προηγούμενο έτος, ήταν σαφώς πιο αυξημένη από το μέσο όρο της χώρας.

Συγκεκριμένα:

- > Απαλλαγή μέχρι και 100% του εταιρικού φόρου (10%) για βιομηχανικές μονάδες, εγκατεστημένες σε περιοχές με ανεργία που ξεπερνά το 35% τουλάχιστον του μέσου όρου. Η συγκεκριμένη απαλλαγή ισχύει για μία

πενταετία ανεξαρτήτως από την εξέλιξη της ανεργίας.

- > Μείωση του εταιρικού φόρου μέχρι το 10% επί της αξίας των πάγιων επενδύσεων, (με την εξαίρεση των επιβατικών αυτοκινήτων), με την προϋπόθεση πως η επένδυση πραγματοποιείται σε περιοχή που το ποσοστό της ανεργίας είναι μεγαλύτερο κατά 50% του εθνικού μέσου όρου.
- > Επιχειρήσεις που προσλαμβάνουν εγγεγραμμένους ανέργους επωφελούνται με ειδική έκπτωση, δηλαδή αφαίρεση από τα κέρδη των αμοιβών και εργοδοτικών εισφορών μέχρι και για 12 μήνες.
- > Απαλλαγή από τον εταιρικό φόρο για νομικά πρόσωπα που εκτελούν προγράμματα τεχνικής συνεργασίας, χρηματοδοτούμενα από Κοινοτικά Προγράμματα.

Φόροι ακινήτων

Ο ετήσιος φόρος ακίνητης περιουσίας κυμαίνεται μεταξύ 0,01% έως 0,45% για τη φορολογική αποτίμηση του ακινήτου και καθορίζεται κάθε χρόνο από τους δήμους. Τα ετήσια τέλη συλλογής απορριμμάτων που προκύπτουν και αυτά από τη φορολογική αποτίμηση των ακινήτων συλλέγονται επίσης από τους δήμους. Απαλλάσσονται του φόρου τα ακίνητα που ανήκουν στους δήμους, στο κράτος και σε διάφορα κρατικά ιδρύματα. Επιπλέον, ο φόρος που επιβάλλεται για τη μεταβίβαση ακινήτων και οχημάτων έχει φορολογικούς συντελεστές από 0,1% έως 3%.

Φόρος κληρονομιάς

Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται στην περιουσία που βρίσκεται στην Βουλγαρία

ή στο εξωτερικό όταν κληρονομείται από πολίτες της Βουλγαρίας. Επιβάλλεται επίσης στην περιουσία που βρίσκεται στην Βουλγαρία και κληρονομείται από μη κατοίκους της Βουλγαρίας. Το ποσοστό φόρου είναι 0,7% - 1,4% όταν κληρονομείται από τους συγγενείς ή 5%-10% όταν δεν αποκτιέται από τους συγγενείς. Σε μερικές περιπτώσεις η κληρονομιά απαλλάσσεται του φόρου (δωρεά στον/στην σύζυγο και συγγενείς α' βαθμού). Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται στην περιουσία που βρίσκεται μέσα στη χώρα ή στο εξωτερικό και κληρονομείται από διαθήκη ή από τον νόμο από πολίτες της χώρας καθώς επίσης και την περιουσία των μη κατοίκων μέσα στο έδαφος της χώρας.

Ετήσια φορολογική βάση εισοδήματος από εργασιακές σχέσεις

Το φορολογητέο εισόδημα που προέρχεται από εργασιακές σχέσεις είναι η αμοιβή εργασίας και όλες οι άλλες πληρωμές σε χρήμα ή / και σε είδος που πραγματοποιούνται από τον εργοδότη ή εις βάρος του εργοδότη. Εξαιρέσεις παρατίθενται στο άρθρο 24 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία και περιλαμβάνουν αποζημιώσεις, την αξία των ειδικών ενδυμάτων εργασίας, των κουπονιών τροφίμων και άλλων. Η ετήσια φορολογική βάση για τα έσοδα από εργασιακές σχέσεις καθορίζεται ως εξής: το φορολογητέο εισόδημα που αναφέρεται στο αρ.24 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο κατά τη διάρκεια του έτους φορολογίας μειώνεται με τις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη εις βάρος του φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τον Κώδικα Κοινωνικής Ασφάλισης και τον νόμο περί ασφάλισης υγείας, καθώς και από την υποχρεωτική ασφαλιστικές εισφορές, που κατατίθενται στο εξωτερικό, οι

οποίες είναι εις βάρος του φυσικού προσώπου.

Ετήσια φορολογική βάση για το εισόδημα από ενοίκια ή για οποιαδήποτε άλλη χορήγηση χρήσης δικαιωμάτων ή περιουσίας

Το φορολογητέο εισόδημα που προέρχεται από ενοίκιο ή οποιαδήποτε άλλη χορήγηση της χρήσης κινητής ή ακίνητης περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας καθορίζεται με τη μείωση του εισοδήματος που εισπράττεται από τα έξοδα ύψους 10%. Σύμφωνα με το άρθρο 32 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία, η ετήσια φορολογική βάση για το εισόδημα των τοπικών φυσικών προσώπων που προέρχονται από ενοίκιο ή οποιαδήποτε άλλη χορήγηση της χρήσης δικαιωμάτων ή περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται με τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος που αναφέρεται στο άρθρο 31 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία, όπου το εν λόγω εισόδημα εισπράττεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, με τις εισφορές τις οποίες το πρόσωπο ήταν υποχρεωμένο να καταβάλει κατά τη διάρκεια του έτους φορολογίας με δικά του έξοδα, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 31 παρ. 5 του νόμου περί ασφάλισης υγείας.

Ετήσια φορολογική βάση για το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση δικαιωμάτων ή περιουσίας

Το φορολογητέο εισόδημα ρυθμίζεται από το άρθρο 33 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία. Σύμφωνα με το άρθρο 33,34 η ετήσια βάση φορολόγησης των εισοδημάτων που προέρχονται από τη μεταβίβαση δικαιωμάτων ή περιουσιακών στοιχείων είναι το φορολογητέο εισόδημα που ελήφθη κατά τη διάρκεια του έτους.

Φορολογικές ελαφρύνσεις

Οι φορολογικές ελαφρύνσεις ρυθμίζονται στο άρθρο 17 της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στη Βουλγαρία. Σύμφωνα με το άρθρο 17 και άρθρο 18 λόγω της έλλειψης ελάχιστου μη φορολογητέου ποσού, μειώνεται κατά 7.920 lev κατά το συνολικό ποσό των ετήσιων φορολογικών βάσεων για άτομα με μειωμένη εργασιακή ικανότητα κατά 50% ή περισσότερο. Η φορολογική βάση για το εισόδημα που προκύπτει από εργασιακές σχέσεις για άτομα με μειωμένη εργασιακή ικανότητα ισχύει και για τον μήνα κατά τον οποίο σημειώθηκε η μειωμένη ικανότητα και για τον μήνα κατά τον οποίο λήγει η ισχύς της απόφασης αυτής.

3.3.2. Φυσικά πρόσωπα

Ο νόμος περί Φόρων Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων στη Βουλγαρία ρυθμίζει τη φορολόγηση των εισοδημάτων τόσο των τοπικών όσο και των ξένων φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων που προέρχονται από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Το εισόδημα από δραστηριότητες διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας φορολογείται σύμφωνα με τον νόμο περί τοπικών φόρων και τελών. Ο νόμος περί Φόρων Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων στη Βουλγαρία τέθηκε σε ισχύ την 01.01.2007 και στις 01.01.2008 εισήγαγε δραστικές αλλαγές στη νομοθεσία, ο προοδευτικός φόρος αντικαταστάθηκε από ένα ενιαίο φορολογικό σύστημα. Ως γενική αρχή, το φορολογητέο εισόδημα είναι το σύνολο των εισοδημάτων του φυσικού προσώπου, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος που προέρχεται από μια πηγή στο εξωτερικό (αρχή της παγκόσμιας φορολογίας εισοδήματος), ενώ οι αλλοδαποί φορολογούν μόνο το εισόδημα που προέρχεται από μια πηγή στη Βουλγαρία (εδαφική αρχή). Η ιδιότητα του πολίτη δεν αποτελεί παράγοντα διαφοροποίησης μεταξύ των τοπικών και ξένων προσώπων.

Σύμφωνα με το άρθρο. 4, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους, ένα τοπικό φυσικό πρόσωπο είναι ένα άτομο:

- > του οποίου η μόνιμη κατοικία βρίσκεται στη Βουλγαρία, ή
- > ο οποίος ξοδεύει εντός της επικράτειας της Βουλγαρίας περισσότερες από 183 ημέρες σε κάθε περίοδο 12 διαδοχικών μηνών, ή
- > ο οποίος διαμένει στο εξωτερικό με αποστολή του βουλγαρικού κράτους, των αρχών του ή / και των οργανώσεών του ή των βουλγαρικών εγκαταστάσεων και των μελών της οικογένειάς τους είναι επίσης τοπικά φυσικά πρόσωπα ή
- > που έχει το κέντρο ζωτικών συμφερόντων στη Βουλγαρία.

Το κέντρο ζωτικών συμφερόντων βρίσκεται στη Βουλγαρία, όταν τα συμφέροντα του ατόμου είναι στενά συνδεδεμένα με τη χώρα. Κατά τον προσδιορισμό αυτών των συμφερόντων, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες - η οικογένεια, η περιουσία, ο τόπος όπου ασκείται η απασχόληση, η επαγγελματική ή επαγγελματική δραστηριότητα κ.λπ. Το πρόσωπο θεωρείται τοπικό για το έτος κατά τη διάρκεια που η παραμονή του υπερβαίνει τις 183 ημέρες. Η περίοδος παραμονής στη Βουλγαρία με μοναδικό σκοπό την παροχή εκπαίδευσης ή ιατρικής περίθαλψης δεν θεωρείται ως περίοδος παραμονής στη Βουλγαρία. Ένα άτομο που κατοικεί μόνιμα στη χώρα, αλλά το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του δεν βρίσκεται στη χώρα, δεν είναι ένα τοπικό φυσικό πρόσωπο. Ξένα φυσικά πρόσωπα είναι εκείνα τα πρόσωπα που δεν θεωρούνται τοπικά. Οι διεθνείς συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μπορούν να περιέχουν άλλα κριτήρια για τη διαφοροποίηση μεταξύ τοπικών και ξένων φυσικών προσώπων και κατά συνέπεια υπερισχύουν της φορολογίας εισοδήματος της Βουλγαρίας και το άρθρο 4 του Συντάγματος της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας. Αντικείμενο φορολόγησης είναι το

εισόδημα που προέρχεται από εργασιακές και μη εργασιακές σχέσεις φυσικών προσώπων, έσοδα από ενοίκια , διαχείριση ακινήτων ή μεταβίβαση δικαιωμάτων και ο φόρος είναι ετήσιος.

Κλίμακα φορολογικών συντελεστών για Φυσικά Πρόσωπα

Μέχρι το 2007 ίσχυε η παρακάτω κλίμακα φορολόγησης φυσικών προσώπων στην Βουλγαρία.

Φορολογητέο Εισόδημα	Συντελεστής Φόρου	Ποσό Φόρου
0 - 19.500	0,00	0,00
19.501 - 28.000	20,00	1.700
28.001 - 36.300	25,00	3.775

Από το 2008 ισχύει ο ενιαίος φορολογικός συντελεστής 10% ανεξαρτήτως ποσού εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Φορολογικές αφαιρέσεις φυσικών προσώπων (αφαιρούνται από το εισόδημα)

Είδος εισοδήματος	Φοροαπαλλαγή
Φοροαπαλλαγή Δωρεές σε εγκεκριμένα φιланθρωπικά ιδρύματα (με αποδείξεις)	Όλες
Από την 1η Ιανουάριου 2017, ποσό που επενδύεται σε κάθε φορολογικό έτος είτε άμεσα είτε έμμεσα σε εγκεκριμένη καινοτόμο μικρή και μεσαία επιχείρηση	Από την 1η Ιανουάριου 2017, ποσό που επενδύεται σε κάθε φορολογικό έτος είτε άμεσα είτε έμμεσα σε εγκεκριμένη καινοτόμο μικρή και μεσαία επιχείρηση Μέχρι το 50% του φορολογητέου εισοδήματος όπως υπολογίζεται πριν από αυτή την έκπτωση (το ποσό της έκπτωσης δεν πρέπει να υπερβαίνει τα

	150.0 lev το έτος). Έκπτωση η οποία δεν χρησιμοποιήθηκε δύναται να μεταφέρεται και να διεκδικείται στα επόμενα 5 έτη, τηρουμένου του 50% περιορισμού επί του φορολογητέου εισοδήματος (και με μέγιστο ολικό ποσό 150.0 lev το έτος
Συνδρομές σε συνεχνίες ή επαγγελματικούς συνδέσμους	Όλες
Ενοίκια εισπρακτέα	20% των ενοικίων
Εισφορές στις Κοινωνικές Ασφαλίσεις, σχεδίων ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης (περιορίζονται στο 1,5% των αποδοχών), ταμείων συντάξεως και ταμείων προνοίας (περιορίζονται στο 10% των αποδοχών) και για ασφάλιστρα ζωής (περιορίζονται στο 7% του ασφαλιζόμενου ποσού).	Μέχρι 1/6 του φορολογητέου εισοδήματος
Ζημιά τρέχοντος έτους και προηγούμενων ετών (για φυσικά άτομα που υποχρεούνται να ετοιμάσουν οικονομικές καταστάσεις, δεν	Όλη

επιτρέπεται να συμψηφίζεται ζημία με το φορολογητέο εισόδημα οποιοσδήποτε χρονιάς μετά την πάροδο 5 ετών)

4. Σύγκριση με το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία πάσχει από παθογένειες ετών που σχετίζονται τόσο με την ποιότητα της νομοθέτησης, όσο και με την ποσότητα των φόρων, των νόμων, την πολυπλοκότητα των διατάξεων και τις αδυναμίες των μηχανισμών επίλυσης φορολογικών διαφορών, τόσο στο πλαίσιο της διοίκησης όσο και σε επίπεδο δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Είναι γεγονός ότι ο αριθμός των φορολογικών νόμων στην Ελλάδα είναι αντιστρόφως ανάλογος με τα φορολογικά έσοδα, και όχι τυχαία. Οι πολλοί και πολύπλοκοι φόροι παρέχουν και κίνητρο αλλά και περισσότερους τρόπους φοροδιαφυγής, καθιστούν πιο κοστοβόρα και δύσκολη την επιμόρφωση και εξειδίκευση των φορολογικών υπηρεσιών και οργάνων και ακόμα δυσκολότερη την αξιολόγησή τους και την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το ποιος φόρος είναι αποδοτικότερος, ποιος έχει το μικρότερο κοινωνικό κόστος κλπ. Είναι χαρακτηριστικό ότι στη χώρα μας ψηφίζονται κάθε χρόνο κατά μέσο όρο τουλάχιστον 3 νόμοι με φορολογικό κορμό, ενώ οι τροπολογίες που προστίθενται σε άλλα νομοθετήματα και επιφέρουν τροποποιήσεις φορολογικού περιεχομένου είναι πολύ περισσότερες. Αυτό σε συνδυασμό με την πρόχειρη διαδικασία νομοθέτησης έχει σαν αποτέλεσμα την έκδοση πολυάριθμων εγκυκλίων από το Υπουργείο Οικονομικών, οι οποίες εν τέλει περισσότερο

περιπλέκουν παρά απλοποιούν τη νομοθεσία για φορολογούμενους και διοικητικό προσωπικό των φορολογικών αρχών.

4.1. Νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013 σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

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

Τα παραπάνω νομικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 29% και έχουν από την 01/01/2017 και πλέον 100% προκαταβολή φόρου.

4.2. Φυσικά πρόσωπα

Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων καθορίζεται με τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), ο οποίος ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουάριου 2014 και μετά. Σύμφωνα με αυτόν, ο φορολογούμενος που έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Αντίθετα, ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο του εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Ο φόρος που προκύπτει μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις.

Κλίμακα φυσικών προσώπων

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Σύνολο φόρου
0 - 20.000	22%	4.400
20.001 - 30.000	29%	7.300
30.001 - 40.000	37%	11.000
40.001 -	45%	

Φόρος ακινήτων

Εισόδημα	Φορολογικός συντελεστής	Σύνολο φόρου
0 - 12.000	15%	1.800
12.001 - 35.000	35%	9.850
35.001 -	45%	

Σε περίπτωση που έχουμε εισοδήματα από ακίνητα ενός νομικού προσώπου , το ποσό αυτό προστίθεται στην κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 29% όπως ανέφερα παραπάνω.

Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Οι αγορές ακινήτων στην Ελλάδα υπόκεινται σε φορολογία. Είναι υποχρεωτικό να καταβάλλεται ο φόρος αγοράς πριν από την υπογραφή της σύμβασης. Το ποσό του φόρου υπολογίζεται επί της αξίας του ακινήτου. Ο φόρος μεταβίβασης χρεώνεται στο 3% της τιμής

του ακινήτου και υπολογίζεται στην μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής αξίας και αξίας πώλησης βάση συμβολαίου. Αν ο πωλητής είναι εργολάβος/κατασκευαστής τότε η φορολογία είναι 24% Φ.Π.Α στην τιμή αγοράς του ακινήτου.

Φόρος κληρονομιάς

Η φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών διακρίνεται σε 3 κατηγορίες, η κάθε μία από τις οποίες προβλέπει διαφορετικό φόρο, ανάλογα με τον βαθμό συγγένειας μεταξύ του κληρονομούμενου και του κληρονόμου.

> Α' Κατηγορία

Ανήκουν οι σύζυγοι, τα άτομα που έχουν υπογράψει σύμφωνο συμβίωσης, τα παιδιά, τα εγγόνια και οι γονείς. Ο φόρος κληρονομιάς που καταβάλλεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο, είναι σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Περιουσία	Συντελεστής Φόρου	Φόρος
0 - 150.000	0%	0,00
150.001 - 300.000	1%	1.500
300.0001 - 600.000	5%	16.500
Υπερβάλλον	10%	

> Β' Κατηγορία

Ανήκουν τα αδέρφια, τα ανήψια, η γιαγιά, ο παππούς, οι γαμπροί, οι νύφες, οι πεθεροί, οι πεθερές, οι θείοι, ο προπάππος, η προγιαγιά και τα δισέγγονα. Ο φόρος κληρονομιάς που καταβάλλεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο, είναι σύμφωνα με τον

παρακάτω πίνακα:

Περιουσία	Συντελεστής Φόρου	Φόρος
0 - 30.000	0%	0,00
30.001 - 100.000	5%	3.500
100.0001 - 300.000	10%	23.500
Υπερβάλλον	20%	

> Γ' Κατηγορία

Ανήκουν φορολογούμενοι εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενείς του δωρητή (πλην των ανωτέρω) ή εξωτικοί (εκτός οικογένειας). Ο φόρος κληρονομιάς που καταβάλλεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο είναι σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Περιουσία	Συντελεστής Φόρου	Φόρος
0 - 6.000	0%	0,00
6.001 - 72.000	20%	13.200
72.001 - 267.000	30%	71.700
Υπερβάλλον	40%	

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι η χώρα μας έχει αρκετά υψηλότερο εταιρικό φορολογικό συντελεστή από τις χώρες που εξετάσαμε και δεδομένου της αστάθειας της οικονομίας μας, δημιουργείται ένα κλίμα αναξίοπисто προς νέους επενδυτές. Ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής είναι 29% ενώ στην Κύπρο είναι μόλις 10% και στις άλλες 2

χώρες 12,50% και φυσικά σε καμία χώρα από τις συγκρινόμενες δεν υπάρχει προκαταβολή φόρου 100%.

Επιπλέον, ο φορολογικός συντελεστής φυσικών προσώπων παραμένει πολύ χαμηλός στην Βουλγαρία με μόλις 10%, στην Κύπρο και στην Ιρλανδία πλησιάζει τον δικό μας αφού ξεκινάνε κλιμακωτά από 20% ενώ στην χώρα μας ξεκινάει η κλίμακα από 22% συντελεστής φόρου. Ωστόσο, για υψηλά εισοδήματα ο φορολογικός συντελεστής της Ελλάδας φτάνει το 45%, γεγονός που τον καθιστά δυσβάσταχτο για τα ελληνικά νοικοκυριά. Συνεπώς πολλές ελληνικές οικογένειες αλλά και πολλές ελληνικές επιχειρήσεις μεταναστεύουν σε κοντινές Ευρωπαϊκές χώρες για να κερδίσουν ένα πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, μια πιο σταθερή και αξιόπιστη οικονομία και μια πιο ανταποδοτική χώρα προς τους πολίτες της.

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης είναι μια εισφορά που στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων πάνω από 12.000 ευρώ και ξεκίνησε η εφαρμογή το έτος 2014 έως και σήμερα. Ακολουθεί παρακάτω η κλίμακα της εισφοράς:

Εισόδημα	Φορολογικός συντελεστής	Σύνολο φόρου
0 - 12.000	0%	0

12.001 - 20.000	2,2%	176
20.001 - 30.000	5%	676
30.001 - 40.000	6,5%	1.326
40.001 - 65.000	7,5%	3.201
65.000 - 220.000	9%	17.151
Υπερβάλλον	10%	

5. Γενικά Συμπεράσματα της Ανάλυσης

Όπως είναι γνωστό η Ιρλανδία τα τελευταία έχει σημειώσει τους μεγαλύτερους ρυθμούς ανάπτυξης στην Ευρώπη και αποτελεί μια από τις πιο ευνοημένες περιοχές για επενδύσεις στην Ευρώπη λόγω της αξιοπιστίας και εμπιστοσύνης που προσφέρει. Δεν διαθέτει τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές μέσα στην Ευρώπη, αλλά συγκεκριμένα ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής που έχει φτάσει στο 12,5% την κάνει αρκετά ελκυστική για επενδύσεις και σε εταιρείες από τις ΗΠΑ. Γνωρίζει ότι είναι μια μικρή χώρα με ελάχιστους πόρους οπότε το αντισταθμίζει αυτό μειώνοντας τον εταιρικό φόρο και προσελκύοντας νέους επενδυτές παγκοσμίως. Παρά την οικονομική κρίση που πέρασε για λίγα χρόνια, ανάκαμψε και είναι πλέον η δεύτερη μεγαλύτερη εξαγωγική δύναμη σε τεχνολογία πληροφοριών στον κόσμο. Η σχετικά χαμηλή φορολογία που έχει, η μηδαμινή γραφειοκρατία, η σταθερή φορολογία της, οι δαπάνες σε έρευνα και ανάπτυξη που κάνει και ο εξαγωγικός της χαρακτήρας την βοήθησαν να βγει γρήγορα από την ύφεση που πέρασε και που δυστυχώς εμείς στην

Ελλάδα ακόμα δεν το έχουμε καταφέρει.

Το φορολογικό σύστημα της Κύπρου έχει αρκετά χαμηλούς φόρους και η οργάνωση του κράτους και εμπιστοσύνη των πολιτών ως προς αυτό τα τελευταία χρόνια και δεδομένου ότι ξεπέρασε γρήγορα την οικονομική κρίση, την καθιστούν ικανή χώρα για να είναι ανταποδοτική στους πολίτες της και να εισπράττει φόρους με σκοπό την καλύτερη παιδεία, υγεία, βελτίωση ποιότητα ζωής των πολιτών της καθώς και την προσέλκυση ολοένα και περισσότερων νέων επενδυτών. Πολλοί νέοι μεταναστεύουν εκεί για μια καλύτερη ποιότητα ζωής και μια καλύτερη επαγγελματική αποκατάσταση. Το φορολογικό σύστημα της Βουλγαρίας είναι πάρα πολύ ανταγωνιστικό με το δικό μας αλλά και με των υπόλοιπων Ευρωπαϊκών χωρών. Θα θεωρηθεί μια άνιση μάχη εάν προσπαθήσουμε να ανταγωνιστούμε το φορολογικό της σύστημα. Συνοπτικά, προσφέρει πολύ χαμηλό φορολογικό συντελεστή φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και πολύ χαμηλό φόρο μερισμάτων. Σε περίπτωση επιστροφής φόρου πραγματοποιείται σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα όπως προανέφερα καθώς επίσης και ο χαμηλές ασφαλιστικές εισφορές και η ελάχιστη γραφειοκρατία στην έναρξη επιχείρησης; την καθιστούν άκρως δελεαστική επιλογή σε κάποιον που θέλει να ιδρύσει μια νέα εταιρεία ή που θέλει να επενδύσει σε μια ήδη υπάρχουσα.

Τέλος, φαίνεται ότι η Ελλάδα θα μπορούσε να ενσωματώσει στο φορολογικό της σύστημα συγκεκριμένες πρακτικές που εφαρμόζονται από τα άλλα κράτη που εξετάζονται, στην κατεύθυνση της ενίσχυσης της φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και της φορολογικής δικαιοσύνης στην χώρα καθώς επίσης και χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές που μελλοντικά θα φέρουν περισσότερα φορολογικά έσοδα, διότι θα προσελκυσουν περισσότερες εταιρείες και επενδυτές και θα

γίνει μια πιο ανταγωνιστική χώρα στα πλαίσια μιας υγιούς ανάπτυξης. Παρατηρήθηκε μάλιστα ότι τα φορολογικά συστήματα των άλλων 3 χωρών δεν παρουσιάζουν τόσες μεταβολές όσο η χώρα μας και αυτή η μεταβλητότητα και η αστάθεια του φορολογικού μας συστήματος δημιουργεί μια εικόνα αναξιπιστίας και έλλειψης εμπιστοσύνης προς την Ευρώπη και γενικότερα.

6. Ειδικά Θέματα προς περαιτέρω διερεύνηση

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

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

- > Συσχέτιση των βασικών μακροοικονομικών δεδομένων των κρατών που αποτέλεσαν τις περιπτώσεις της ανάλυσης, εξαγωγή δεικτών και σύγκριση αυτών με τους αντίστοιχους της Ελλάδας
- > Αυτή η προσέγγιση θα μπορούσε δυνητικά να αξιοποιηθεί από ερευνητές των κλάδων της μακροοικονομικής, της οικονομικής πολιτικής και της πολιτικής οικονομίας (πέραν αυτών της φορολογίας και της ευρύτερης δημόσιας διοίκησης).
- > Με δηλωμένη την πρόθεση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης να πατάξει την υψηλή φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή στην χώρα, χρήσιμη θεωρούμε θα ήταν η ανάδειξη και η ανάλυση ελεγκτικών διαδικασιών.

7. Βιβλιογραφία

1. www.capital.gr
2. <http://www.parliament.bg/bg/const>;
3. <http://www.nssi.bg/legislationbg/laws/271-zzo>;
4. http://www.nssi.bg/images/bg/legislation/laws/Zakon_za_zdraveto.pdf;
5. <http://www.nhif.bg/web/guest/66>;
6. http://nssi.bg/images/bg/legislation/laws/zbdoo_2016.pdf.
7. www.eurostat.com
8. www.wikipedia.com
9. Bulgaria tax guide ανακτημένο από την ιστοσελίδα www.pkf.com
10. Υπουργείο οικονομικών Βουλγαρίας: <http://www.minfin.bg/en/>
11. <https://www.lowtax.net/information/bulgaria/bulgaria-companyintroduction.html>
12. https://www.ggka.gr/sseu_sw.htm
13. <https://home.kpmg.com>
14. <https://en.portal.santandertrade.com/establish-overseas/sweden/taxsystem>
15. <https://www.taxheaven.gr>
16. <https://www.oecd.org>
17. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttltax-swedenhighlights-2017.pdf>
19. <https://www.nordisketax.net/>
20. Γιώργος Α. Κορομηλάς, «Η «γοητεία» της ίδρυσης μιας εταιρείας στη Βουλγαρία», www.imerisia.gr

21. PwC, “International Tax Summaries”, www.taxsummaries.pwc.com
22. Ν. 70/1998 Βουλγαρίας
23. Ν. 4172/2013 Ελλάδας
26. Google Scholar, (2016) Stoian Tanchev, «Consumer tax system of Bulgaria in terms of economic growth and crisis»
27. Deloitte, (2018) « Κύπρος φορολογικές πληροφορίες 2018 »
28. Νόμος 2002, Φορολογία Εισοδήματος στην Κύπρο
29. Act 1997, Φορολογία Εισοδήματος στην Ιρλανδία