



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Στρασβούργο, 25.10.2016
COM(2016) 685 final

2016/0337 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για κοινή βάση φορολογίας εταιρειών

{SWD(2016) 341 final}

{SWD(2016) 342 final}

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1. ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

• Αιτιολόγηση και στόχοι της πρότασης

Στις 16 Μαρτίου 2011, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση οδηγίας για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ). Η πρόταση, η οποία δεν έχει ακόμα εξεταστεί από το Συμβούλιο, είναι μία από τις πρωτοβουλίες της Επιτροπής στο πλαίσιο του προγράμματος βελτίωσης της καταλληλότητας και της αποδοτικότητας του κανονιστικού πλαισίου (REFIT) με στόχο την παροχή στις εταιρείες ενιαίας δέσμης κανόνων εταιρικής φορολογίας για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς. Η πρόταση του 2011 για την ΚΕΒΦΕ θα επέτρεπε επομένως στις εταιρείες να αντιμετωπίζουν την Ένωση ως ενιαία αγορά για σκοπούς εταιρικής φορολογίας διευκολύνοντας, ως εκ τούτου, τη διασυνοριακή δραστηριότητά τους και την προαγωγή των συναλλαγών και των επενδύσεων.

Σε μεταγενέστερο στάδιο, κατέστη σαφές στη διεθνή κοινότητα ότι οι ισχύοντες κανόνες φορολογίας εταιρειών δεν είναι πλέον συμβατοί με το σύγχρονο πλαίσιο. Σε γενικές γραμμές, τα εισοδήματα των εταιρειών φορολογούνται σε εθνικό επίπεδο, όμως το οικονομικό περιβάλλον έχει καταστεί περισσότερο παγκοσμιοποιημένο, κινητό και ψηφιακό. Τα επιχειρηματικά μοντέλα και οι εταιρικές δομές είναι πιο περίπλοκα, πράγμα που διευκολύνει τη μετατόπιση των κερδών¹. Επιπλέον, οι αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών συστημάτων φορολογίας εταιρειών έχουν επιτρέψει να ανθίσει κατά την τελευταία δεκαετία ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός. Έτσι, όταν καταρτίζονται εθνικοί κανόνες χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η διασυνοριακή διάσταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, είναι πιθανό να προκύπτουν αναντιστοιχίες στην αλληλεπίδραση μεταξύ ανόμοιων εθνικών καθεστώτων φορολογίας εταιρειών. Οι εν λόγω αναντιστοιχίες εγκυμονούν τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης καθώς και τον κίνδυνο διπλής μη φορολόγησης, διαστρεβλώνοντας ως εκ τούτου τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Υπό τις περιστάσεις αυτές, τα κράτη μέλη δυσκολεύονται ολοένα και περισσότερο να καταπολεμήσουν αποτελεσματικά, με μονομερείς ενέργειες, τις πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού² ώστε να προστατεύσουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις τους από τη διάβρωση και να αντιμετωπίσουν τη μετατόπιση των κερδών.

Δεδομένου ότι προτεραιότητα της Ευρώπης επί του παρόντος είναι η προαγωγή της βιώσιμης ανάπτυξης και των επενδύσεων στους κόλπους μιας δίκαιης και καλύτερα οργανωμένης αγοράς, καθίσταται αναγκαία η θέσπιση νέου πλαισίου για τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των εταιρικών κερδών. Στο πλαίσιο αυτό, η ΚΕΒΦΕ αναδεικνύεται ως αποτελεσματικό εργαλείο για την απόδοση του εισοδήματος στον τόπο όπου παράγεται η αξία, βάσει μαθηματικού τύπου που περιλαμβάνει τρεις εξίσου σταθμισμένους συντελεστές (ήτοι, στοιχεία ενεργητικού, εργασία και πωλήσεις). Καθώς οι εν λόγω συντελεστές είναι συνδεδεμένοι με τον τόπο όπου κάθε εταιρεία παράγει τα κέρδη της, είναι περισσότερο ανθεκτικοί σε πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού σε σύγκριση με τις μεθόδους μεταβιβαστικής τιμολόγησης για την κατανομή των κερδών που εφαρμόζονται ευρέως επί του παρόντος.

¹ Το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής ([SWD\(2015\) 121 final](#)) παρέχει αναλυτική επισκόπηση της εξέλιξης στο πέρασμα του χρόνου της φορολόγησης των κερδών των πολυεθνικών εταιρειών και των συναφών ζητημάτων και προκλήσεων που ανακύπτουν επί του παρόντος.

² «Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός συνίσταται στην εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης» (σύσταση της Επιτροπής της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, [C\(2012\)8806 final](#)).

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

Η διαφορά, σε σύγκριση με την πρόταση του 2011, είναι ότι η εκ νέου δρομολογημένη πρωτοβουλία αναμένεται να προβλέπει υποχρεωτικούς κανόνες για ομίλους που υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος, ώστε να ενισχύσει την ανθεκτικότητα του συστήματος έναντι πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Σημαντική αναμένεται να είναι επίσης, στο πλαίσιο αυτό, η παροχή της δυνατότητας προαιρετικής εφαρμογής των εν λόγω κανόνων σε οντότητες που υπόκεινται μεν σε φορολογία εταιρειών στην Ένωση αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια υπαγωγής στο κοινό πλαίσιο.

Η μελλοντική πορεία προς την ΚΕΒΦΕ

Από τις συζητήσεις που διεξήχθησαν στο Συμβούλιο μετά την υποβολή της πρότασης για την ΚΕΒΦΕ το 2011 κατέστη σαφές ότι η εν λόγω - εξαιρετικά φιλόδοξη - πρόταση δεν ήταν πιθανό να ψηφιστεί σύνολό της, χωρίς μια σταδιακή προσέγγιση. Διάφορα επιμέρους στοιχεία της (ιδίως δε η φορολογική ενοποίηση) αποτέλεσαν ιδιαίτερα ακανθώδεις θέματα συζήτησης καθυστερώντας ενδεχομένως την πρόοδο που θα μπορούσαν να σημειώσουν άλλα θεμελιώδη χαρακτηριστικά του συστήματος. Σε μια προσπάθεια να παρακάμψει τις εν λόγω καθυστερήσεις, η Επιτροπή πρότεινε, στο σχέδιο δράσης που παρουσίασε τον Ιούνιο του 2015, την υιοθέτηση σταδιακής προσέγγισης όσον αφορά την ΚΕΒΦΕ. Σύμφωνα με το σχέδιο δράσης, προτείνεται αναστολή των εργασιών για την ενοποίηση έως ότου επιτευχθεί συμφωνία επί δέσμης υποχρεωτικών κανόνων για την κοινή βάση, ήτοι την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών. Η Επιτροπή, παρόλα αυτά, θα υποβάλει τις δύο προτάσεις, για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών και για μία ΚΕΒΦΕ, ταυτόχρονα, ως μέρη ενιαίας πρωτοβουλίας. Η πρόταση του 2011 για την ΚΕΒΦΕ, η οποία επί του παρόντος δεν έχει ακόμα εξεταστεί από το Συμβούλιο, θα αποσυρθεί μόλις η Επιτροπή εγκρίνει τις νέες προτάσεις. Ως προς αυτό, είναι σημαντικό η φορολογική ενοποίηση να συνεχίσει να αποτελεί βασικό στοιχείο της πρωτοβουλίας ΚΕΒΦΕ, καθώς τα μείζονα φορολογικά εμπόδια που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες στην Ένωση μπορούν να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικότερα στο πλαίσιο ενοποιημένης δέσμης κανόνων.

Η παρούσα πρόταση οδηγίας αφορά τη λεγόμενη «πρώτη φάση» της σταδιακής προσέγγισης. Περιορίζεται δηλαδή μόνο στα στοιχεία της κοινής βάσης, ήτοι τους κανόνες υπολογισμού της βάσης φορολογίας των εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων ορισμένων διατάξεων κατά της φοροαποφυγής και περί της διεθνούς διάστασης του προτεινόμενου φορολογικού συστήματος. Καλύπτει δε δύο πρόσθετα θέματα, σε σύγκριση με την πρόταση του 2011:

προβλέπει κανόνες για την καταπολέμηση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του χρέους και παρέχει υπέρ-έκπτωση δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη (E&A). Το ζήτημα της ενοποίησης προβλέπεται να αποτελέσει αντικείμενο χωριστής πρότασης οδηγίας (δεύτερη φάση), η οποία προγραμματίζεται να εξεταστεί σε δεύτερο στάδιο, ήτοι, μετά την επίτευξη συμφωνίας σε πολιτικό επίπεδο επί των στοιχείων της κοινής βάσης. Έως τότε, η πρόταση για την ΚΕΒΦΕ θα συνεχίσει να εκκρεμεί προς εξέταση στο Συμβούλιο. Για να αντισταθμιστεί η προσωρινή απώλεια των οφελών που θα είχαν οι φορολογούμενες εταιρείες από τη φορολογική ενοποίηση, υπάρχει πρόβλεψη για μηχανισμό φορολογικής ελάφρυνσης των διασυννοριακών ζημιών με μεταγενέστερη ανάκτηση. Ο εν λόγω μηχανισμός αναμένεται να παραμείνει σε ισχύ μέχρι τη θέσπιση της ενοποιημένης βάσης φορολογίας (ΚΕΒΦΕ), η εφαρμογή των κανόνων της οποίας έχει ως αυτόματο αποτέλεσμα τη φορολογική ελάφρυνση των διασυννοριακών ζημιών.

- **Συνοχή με ισχύουσες διατάξεις στον τομέα πολιτικής**

Η εκ νέου δρομολόγηση της πρότασης για την ΚΕΒΦΕ βρίσκεται στο επίκεντρο της ανακοίνωσης COM (2015) 302 της Επιτροπής³ για ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην ΕΕ, που εγκρίθηκε στις 17 Ιουνίου 2015. Το σχέδιο δράσης προσδιορίζει 5 νευραλγικούς τομείς δράσης. Προβαίνει σε ανασκόπηση των πολιτικών εταιρικής φορολόγησης που ισχύουν επί του παρόντος στην Ένωση και θέτει ως στόχο τη θέσπιση ενός συστήματος φορολόγησης των εταιρειών στην ΕΕ στο πλαίσιο του οποίου τα κέρδη των εταιρειών θα φορολογούνται στη δικαιοδοσία όπου όντως παράγεται η αξία. Η ΚΕΒΦΕ παρουσιάζεται ως συνολική πρωτοβουλία δυνάμενη να αποτελέσει ένα εξαιρετικά αποτελεσματικό εργαλείο για την επίτευξη των στόχων της δικαιότερης και αποδοτικότερης φορολόγησης.

Επιπλέον, η εκ νέου δρομολογημένη πρόταση για την ΚΕΒΦΕ αναμένεται να περιλαμβάνει κανόνες για την ενσωμάτωση ορισμένων εκ των βασικών δράσεων της πρωτοβουλίας του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση κερδών (BEPS). Τα στοιχεία αυτά έχουν ενσωματωθεί πλέον, υπό τη μορφή ελάχιστων προτύπων, στην προσφάτως εγκριθείσα οδηγία 2016/1164/ΕΕ⁴ (που αναφέρεται επίσης ως «οδηγία κατά της φοροαποφυγής» (ATAD)). Ουσιαστικά, θα πρέπει να αναμένεται η ενσωμάτωση στην ΚΕΒΦΕ των στοιχείων κατά της φοροαποφυγής της οδηγίας ATAD αλλά εντός του νέου νομικού πλαισίου. Συγκεκριμένα δε, θα πρέπει να εντάσσονται σε ένα κοινό πανευρωπαϊκό σύστημα φορολογίας εταιρειών που θα προβλέπει απόλυτους κανόνες και όχι ελάχιστα πρότυπα.

Η παρούσα πρωτοβουλία εκ νέου δρομολόγησης της ΚΕΒΦΕ καταλαμβάνει εξέχουσα θέση μεταξύ των δράσεων που προγραμματίζει η Επιτροπή στον τομέα της δικαιότερης φορολόγησης. Η δημόσια παρουσίασή της σχεδιάζεται δε να γίνει την ίδια ημέρα με την παρουσίαση της πρότασης οδηγίας για τις αναντιστοιχίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που αφορούν τρίτες χώρες (η οποία θα τροποποιήσει την οδηγία κατά της φοροαποφυγής) και της πρότασης οδηγίας για την επίλυση διαφορών. Η πρόταση βασίζεται επιπλέον σε προσφάτως εγκριθείσες νομικές πράξεις στον τομέα της φορολογίας, και συγκεκριμένα, πέραν της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής, στις αναθεωρήσεις (2014 και 2015) της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές επιχειρήσεις, και στην πρόταση αναδιτύπωσης της

³ Ανακοίνωση COM (2015) 302 final της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, της 17ης Ιουνίου 2015, με τίτλο «Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης»,

⁴ Οδηγία 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σ. 1-14).

οδηγίας για τους τόκους και τα δικαιώματα (2011). Η πρωτοβουλία για τις μητρικές και τις θυγατρικές επιχειρήσεις, καθώς και ορισμένες από τις τροποποιήσεις που συζητήθηκαν αναφορικά με την οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα, αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες πολιτικές προτεραιότητες για την ενίσχυση της φορολογικής νομοθεσίας της ΕΕ έναντι των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

- **Συνοχή με άλλες πολιτικές της Ένωσης**

Η ΚΕΒΦΕ εμπίπτει στο πεδίο των πρωτοβουλιών της Επιτροπής για δικαιότερη φορολόγηση και αναμένεται να συμβάλει στην εξάλειψη των εμποδίων που προκαλούν στρεβλώσεις οι οποίες παρακωλύουν την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Κατά συνέπεια, συμπληρώνει σε μεγάλο βαθμό το εταιρικό δίκαιο της ΕΕ και είναι πλήρως εναρμονισμένη με επιδιωκόμενες δράσεις όπως η Ένωση Κεφαλαιαγορών και οι διάφορες πρωτοβουλίες για τη φορολογική διαφάνεια, την ανταλλαγή πληροφοριών και την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

2. ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ, ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑ

- **Νομική βάση**

Η παρούσα πρόταση οδηγίας εμπίπτει στο άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ). Η διάταξη αυτή ορίζει ότι τα μέτρα προσέγγισης δυνάμει του εν λόγω άρθρου έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

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

- **Επικουρικότητα (σε περίπτωση μη αποκλειστικής αρμοδιότητας)**

Η παρούσα πρωτοβουλία συνάδει με την αρχή της επικουρικότητας.

Παρότι τα προβλήματα και οι λόγοι για την ανάληψη δράσης, όπως αναλύονται στις προηγούμενες ενότητες, είναι διαφορετικής προέλευσης, φαίνεται ότι η αντιμετώπιση των επιζήμιων επιπτώσεων τους είναι δυνατή μόνο μέσω της υιοθέτησης κοινής λύσης: συγκεκριμένα, η προσέγγιση των καθεστώτων φορολόγησης των εταιρειών στην Ένωση αναμένεται να μετριάσει τις στρεβλώσεις της αγοράς διαμορφώνοντας ένα δικαιότερο και πιο συνεκτικό φορολογικό περιβάλλον εντός του οποίου θα δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι για να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος στόχος, απαιτείται η ανάληψη δράσης σε επίπεδο Ένωσης, και όχι μεμονωμένα και ασυντόνιστα από τα επιμέρους κράτη μέλη. Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή πρωτοβουλιών από κάθε κράτος μέλος χωριστά αναμένεται απλώς να οδηγήσει στη διαιώνιση, αν όχι στην επιδείνωση, της τρέχουσας κατάστασης, καθώς στην περίπτωση αυτή οι φορολογούμενες εταιρείες θα εξακολουθήσουν να υποχρεούνται σε συμμόρφωση με 28 διαφορετικά, και ενίοτε αντικρουόμενα, φορολογικά συστήματα.

Η προβλεπόμενη εκ νέου δρομολόγηση της ΚΕΒΦΕ αποσκοπεί στην ενίσχυση της ανάπτυξης και της δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας στην εσωτερική αγορά, καθώς και στην αντιμετώπιση των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Όλοι αυτοί οι στόχοι αποσκοπούν ουσιαστικά στην επίλυση προβλημάτων που υπερβαίνουν τα επιμέρους κράτη μέλη και, ως εκ τούτου, επιβάλλουν εκ των πραγμάτων την υιοθέτηση κοινής προσέγγισης. Υπό το φως των ανωτέρω, η εφαρμογή οποιωνδήποτε μέτρων είναι δυνατό να έχει

αποτελέσματα μόνο εάν οι κανόνες εφαρμόζονται ομοιόμορφα στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς. Σε αντίθετη περίπτωση, το τοπίο στον τομέα της φορολόγησης των εταιρειών θα παραμείνει κατακερματισμένο, δημιουργώντας έτσι γόνιμο έδαφος για την εμφάνιση φορολογικών εμποδίων και την ανάπτυξη πρακτικών αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού.

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

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

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

• **Αναλογικότητα**

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

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

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

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

- **Επιλογή του νομικού μέσου**

Οι στρεβλώσεις της εσωτερικής αγοράς, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν μόνο με τη θέσπιση δεσμευτικών νομικών κανόνων και βάσει κοινού νομοθετικού πλαισίου. Η θέσπιση μη δεσμευτικών νομικών κανόνων κρίνεται παρακινδυνευμένη επιλογή, καθώς τα κράτη μέλη διατηρούν στην περίπτωση αυτή τη διακριτική ευχέρεια να μην τους εφαρμόσουν ή να τους εφαρμόσουν κατά περίπτωση. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα κρίνεται άκρως ανεπιθύμητο, καθώς εγκυμονεί τον κίνδυνο της ανασφάλειας δικαίου για τις φορολογούμενες εταιρείες και επιπλέον υπονομεύει τους στόχους περί διαμόρφωσης συντονισμένου και συνεκτικού συστήματος φορολογίας των εταιρειών στην εσωτερική αγορά. Επιπροσθέτως, δεδομένου ότι η αρχιτεκτονική της κοινής βάσης φορολογίας αναμένεται να έχει αντίκτυπο στους εθνικούς προϋπολογισμούς, ιδίως μέσω του μαθηματικού τύπου επιμερισμού, είναι ύψιστης σημασίας να εφαρμόζονται συνεκτικά και αποδοτικά οι κανόνες που την απαρτίζουν, κάτι που είναι σαφώς πιθανότερο να επιτευχθεί μέσω του δεσμευτικού δικαίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ, *«το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, ..., εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.»* Η Συνθήκη προβλέπει επομένως ρητά ότι η νομοθεσία για την άμεση φορολογία πρέπει να θεσπίζεται αποκλειστικά με τη μορφή οδηγιών. Σύμφωνα με το άρθρο 288 της ΣΛΕΕ, η οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται, όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αλλά αφήνει την επιλογή του τύπου και των μέσων στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών. Στο πνεύμα αυτό, λοιπόν, η οδηγία θα πρέπει να διατηρήσει τον γενικό χαρακτήρα της αφήνοντας στα κράτη μέλη το ελεύθερο να αποφασίσουν τις τεχνικές πτυχές και τις επιμέρους λεπτομέρειες.

3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

- **Διαβουλεύσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη**

Η Επιτροπή οργάνωσε δημόσια διαβούλευση επιδιώκοντας τη συμμετοχή όλων των ενδιαφερόμενων μερών και παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να διατυπώσουν τις απόψεις τους σχετικά με την εκ νέου δρομολόγηση της ΚΕΒΦΕ. Στη διαδικασία διαβούλευσης συνεισέφεραν 175 συμμετέχοντες. Οι απαντήσεις προήλθαν κατά το μεγαλύτερο ποσοστό από καταχωρισμένες ενώσεις (37%) και από μεμονωμένες εταιρείες (32%), στην πλειοψηφία τους ΜΜΕ, γεγονός που καταδεικνύει το ενδιαφέρον των μικρότερων εταιρειών για την πρόταση.

Αναλόγως του τύπου των ερωτηθέντων, υπάρχει διάσταση απόψεων ως προς το εάν η ΚΕΒΦΕ είναι το κατάλληλο μέσο για την αντιμετώπιση της μεταφοράς κερδών και τη μείωση των διοικητικών βαρών. Αν και η πρόταση τυγχάνει συνολικά θετικής αντιμετώπισης, οι ΜΚΟ και οι δημόσιοι φορείς δίδουν μεγαλύτερη βαρύτητα στον αντίκτυπο της ΚΕΒΦΕ

στις δραστηριότητες φορολογικού σχεδιασμού. Οι επιχειρήσεις δίδουν μεγαλύτερη έμφαση στη σημασία της μείωσης του κόστους συμμόρφωσης και της διαμόρφωσης φιλικού επενδυτικού περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις. Επισημαίνουν, εντούτοις, τον κίνδυνο αύξησης των διοικητικών βαρών αν κυριαρχήσουν στο σύστημα οι κανόνες κατά της φοροαποφυγής.

Οι συνεισφορές που ελήφθησαν κατά τη δημόσια διαβούλευση αντικατοπτρίζονται στην εκτίμηση επιπτώσεων. Γίνεται δε αναφορά σε αυτές σε διάφορες ενότητες καθώς και σε χωριστό παράρτημα.

- **Συλλογή και χρήση εμπειρογνώσιας**

Στην εκτίμηση επιπτώσεων περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα τριών μελετών.

1. Μελέτη CORTAX του Κοινού Κέντρου Ερευνών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Το CORTAX είναι ένα πρότυπο γενικής ισορροπίας για την εκτίμηση των αποτελεσμάτων που έχουν οι μεταρρυθμίσεις της φορολογίας των εταιρειών στις 28 χώρες της ΕΕ, στο πλαίσιο του οποίου χρησιμοποιούνται αναλυτικά στοιχεία από διάφορες πηγές δεδομένων.

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

3. Μελέτη του Κέντρου Ευρωπαϊκής Οικονομικής Έρευνας (ZEW) για τον αντίκτυπο του φορολογικού σχεδιασμού στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Η μελέτη εξετάζει μέσους και οριακούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές που περιλαμβάνουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη εξελιγμένες στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού πολυεθνικών εταιρειών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης καθεαυτών προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων.

- **Εκτίμηση των επιπτώσεων**

Η βασική επιλογή πολιτικής που εξετάστηκε είναι η πρόταση για κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών, αλλά αξιολογήθηκαν και οι επιπτώσεις της πρώτης φάσης χωρίς ενοποίηση. Καίριο ζήτημα είναι να αποφασιστεί η έκταση του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω βάσης φορολογίας, δηλαδή σε ποιες εταιρείες θα εφαρμόζεται. Οι βασικές εναλλακτικές επιλογές που εξετάστηκαν είναι να καταστεί η ΚΕΒΦΕ υποχρεωτική για όλες τις εταιρείες ή μόνο για κάποιες εξ αυτών. Εξετάστηκαν ακόμη διάφορες εναλλακτικές επιλογές για την αντιμετώπιση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του χρέους την οποία δημιουργούν τα ισχύοντα φορολογικά συστήματα. Οι διαθέσιμες βασικές επιλογές είναι δύο: να επιτραπεί ή να εξαιρεθεί η δυνατότητα έκπτωσης τόσο των δαπανών που χρηματοδοτούνται μέσω χρέους όσο και των δαπανών που χρηματοδοτούνται μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Όσον αφορά τα κίνητρα για έρευνα και ανάπτυξη (Ε&Α), οι βασικές εξεταζόμενες επιλογές έγκεινται στη χορήγηση έκπτωσης φόρου για τις δαπάνες που αφορούν επενδύσεις σε Ε&Α βάσει διαφόρων, λιγότερο ή περισσότερο γενναιόδωρων, συντελεστών.

Η προτιμώμενη επιλογή αναδείχθηκε μέσα από την εξέταση των διαφόρων εναλλακτικών και συνίσταται στην εφαρμογή υποχρεωτικής ΚΕΒΦΕ για μεγάλες εταιρείες συνδυαστικά με «έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις» και «έκπτωση φόρου για δαπάνες E&A». Η έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις αφορά ουσιαστικά τη χορήγηση εκπτώσεων για δαπάνες που χρηματοδοτούνται μέσω χρέους και μέσω μετοχικού κεφαλαίου εντός ορισμένων ορίων, ώστε να αποφεύγονται οι καταχρήσεις και ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός. Η έκπτωση φόρου για δαπάνες E&A σχεδιάζεται κατά τρόπο ώστε να διατηρηθούν κατ' ελάχιστον τα ισχύοντα φορολογικά κίνητρα για E&A. Από την ανάλυση προκύπτει ότι η ΚΕΒΦΕ παρουσιάζει σαφή πλεονεκτήματα έναντι της έτερης εναλλακτικής, ήτοι της μη ανάληψης δράσης.

Η εφαρμογή της προτιμώμενης επιλογής αναμένεται να συμβάλει στην ενίσχυση του δίκαιου χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων και στη διαμόρφωση ισότιμων όρων, χάρη στην αποτελεσματική εξάλειψη των κινήτρων για επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό στην ΕΕ. Με την επιλογή αυτή αναμένεται να διασφαλιστεί με μεγαλύτερη ευκολία ότι οι επιχειρήσεις θα καταβάλλουν τις δέουσες φορολογικές εισφορές και να ενισχυθεί η φορολογική συνείδηση των φορολογούμενων εταιρειών. Αναμένεται ακόμη να εξαλειφθούν με αποτελεσματικό τρόπο διασυννοριακά φορολογικά εμπόδια που υφίστανται επί του παρόντος εντός της ΕΕ. Δεδομένου ότι η ενοποίηση αποτελεί σαφέστατα σημαντικό στοιχείο για τη μείωση της φοροαποφυγής, οι κανόνες για μια κοινή βάση αναμένεται ήδη να θέσουν τέλος σε ορισμένες μορφές μετατόπισης κερδών, όπως η εκμετάλλευση των αναντιστοιχιών στην αλληλεπίδραση των φορολογικών συστημάτων. Οι στρεβλώσεις στις αποφάσεις χρηματοδότησης των εταιρειών περιορίζονται με τη χορήγηση έκπτωσης φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις, η οποία τοποθετεί σε ισοδύναμη βάση τη χρηματοδότηση μέσω μετοχικού κεφαλαίου και τη χρηματοδότηση μέσω χρέους. Τα φορολογικά κίνητρα για E&A, όχι μόνο διατηρούνται, αλλά επιπλέον ενισχύονται και εξορθολογίζονται.

Τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη της πρότασης είναι θετικά. Η εφαρμογή κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών με φορολογική ελάφρυνση των διασυννοριακών ζημιών και χορήγηση έκπτωσης φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις αναμένεται να οδηγήσει σε αύξηση των επενδύσεων και της απασχόλησης έως 3,6% και 0,5% αντίστοιχα. Συνολικά, η ανάπτυξη αναμένεται να σημειώσει αύξηση έως 1,3%. Το κόστος συμμόρφωσης αναμένεται να μειωθεί, ιδίως δε εάν εφαρμοστεί η ΚΕΒΦΕ (10% σε χρόνο συμμόρφωσης και 2,5% σε κόστος συμμόρφωσης). Το κόστος σύστασης θυγατρικής εταιρείας αναμένεται να μειωθεί έως και 67%, διευκολύνοντας έτσι τις εταιρείες (συμπεριλαμβανομένων των ΜΜΕ) να εξαπλωθούν στο εξωτερικό.

Η προτιμώμενη επιλογή δεν αναμένεται να έχει επιπτώσεις στο περιβάλλον. Οι κοινωνικές επιπτώσεις αναμένεται επίσης να είναι περιορισμένες.

- **Καταλληλότητα του κανονιστικού πλαισίου και απλούστευση**

Το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης συνιστά σημαντικό βάρος για τις επιχειρήσεις και η μείωσή του θα είναι ένα σημαντικό πλεονέκτημα με την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ. Το κόστος συμμόρφωσης για τις μεγάλες εταιρείες ανέρχεται, σύμφωνα με εκτιμήσεις, στο 2% περίπου των καταβληθέντων φόρων, ενώ για τις ΜΜΕ ανέρχεται κατ' εκτίμηση στο 30% περίπου των καταβληθέντων φόρων. Το κόστος συμμόρφωσης αναμένεται δε να αυξηθεί με τη διασυννοριακή δραστηριότητα και την αύξηση του αριθμού των θυγατρικών. Από τα στοιχεία για τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις προκύπτει ότι πολλές μεταρρυθμίσεις της φορολογίας εισοδήματος εταιρειών πραγματοποιήθηκαν μετά την κρίση και ότι πολλά μέτρα εστίασαν στην ενίσχυση της καταπολέμησης των καταχρήσεων σε διεθνές επίπεδο. Βάσει των ανωτέρω, η μείωση του κόστους συμμόρφωσης που σχετίζεται με τη σύσταση πρόσθετης

θυγατρικής εξακολουθεί να αποτελεί μείζον πλεονέκτημα: από πλευράς χρόνου, το κόστος σύστασης νέας θυγατρικής σε κράτος μέλος εκτιμάται ότι θα μειωθεί κατά 62-67%. Όσον αφορά τις περιοδικές δαπάνες (μη λαμβανομένου, δηλαδή, υπόψη του εφάπαξ κόστους αλλαγής), σύμφωνα με την εκτίμηση επιπτώσεων αναμένεται μείωση του χρόνου που απαιτείται για δραστηριότητες συμμόρφωσης κατά 8% μετά την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ. Βάσει των εν λόγω μειώσεων από πλευράς χρόνου, είναι δυνατό να υπολογιστεί κατά προσέγγιση η συνολική εξοικονόμηση δαπανών που αναμένεται να προκύψει από την εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ. Αν επεκταθεί στο εξωτερικό το 5% των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, αναμένεται εφάπαξ εξοικονόμηση δαπανών της τάξης του ενός δισεκατομμυρίου EUR. Αν όλες οι πολυεθνικές εταιρείες εφαρμόσουν την ΚΕΒΦΕ, οι περιοδικές δαπάνες συμμόρφωσης θα μπορούσαν να μειωθούν κατά 0,8 δισ. EUR περίπου.

Οι φορολογικές αρχές αναμένεται να ωφεληθούν από τη μειωμένη ενασχόληση με ζητήματα μεταβιβαστικής τιμολόγησης και από τον περιορισμό του αριθμού των υποθέσεων, καθώς για τις φορολογικές υποθέσεις του εκάστοτε ομίλου εταιρειών αρμόδια κατά κύριο λόγο θα είναι η φορολογική αρχή του κράτους μέλους όπου εδρεύει η μητρική εταιρεία. Από την άλλη πλευρά, όσο η ΚΕΒΦΕ δεν καθίσταται υποχρεωτική για όλες τις εταιρείες, οι εθνικές διοικητικές αρχές θα βαρύνονται με πρόσθετες δαπάνες συμμόρφωσης λόγω της επιβεβλημένης διατήρησης δύο παράλληλων συστημάτων.

Για να επιτευχθεί ο στόχος της ενίσχυσης του δίκαιου χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος με αναλογικό τρόπο, η προτιμώμενη επιλογή για την ΚΕΒΦΕ είναι η υποχρεωτική εφαρμογή της για ορισμένες μόνο εταιρείες με κριτήριο το μέγεθός τους. Ως εκ τούτου, οι πολύ μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις εξαιρούνται από την υποχρεωτική εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ. Ο περιορισμός της υποχρεωτικής εφαρμογής της ΚΕΒΦΕ σε λογιστικές ομάδες με ενοποιημένο κύκλο εργασιών της ομάδας άνω των 750 εκατ. EUR εξυπηρετεί τον σκοπό της υπαγωγής στην ΚΕΒΦΕ του μεγαλύτερου ποσοστού (κατά προσέγγιση, του 64%) των κύκλων εργασιών που πραγματοποιούνται από ομίλους εταιρειών μειώνοντας ταυτόχρονα τον κίνδυνο συμπερίληψης αποκλειστικά εγχώριων ομίλων. Το κατώτατο αυτό όριο είναι συνεπές με την προσέγγιση που ακολουθούν άλλες πρωτοβουλίες της ΕΕ για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Ταυτόχρονα, η πρόταση παρέχει δυνατότητα προαιρετικής συμμετοχής στο σύστημα ΚΕΒΦΕ στις εταιρείες για τις οποίες η εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ δεν είναι υποχρεωτική. Αυξάνεται έτσι στον μέγιστο δυνατό βαθμό η ευελιξία για τις πολύ μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς τους παρέχεται η δυνατότητα να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα της ΚΕΒΦΕ χωρίς να είναι υποχρεωτική η εφαρμογή της για τις εν λόγω επιχειρήσεις.

4. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η παρούσα πρόταση οδηγίας δεν έχει δημοσιονομικές επιπτώσεις για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

5. ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- **Σχέδια εφαρμογής και παρακολούθηση, αξιολόγηση και ρυθμίσεις περί υποβολής εκθέσεων**

Η Επιτροπή θα επανεξετάσει την εφαρμογή της οδηγίας πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της και θα υποβάλει σχετική έκθεση στο Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να ανακοινώσουν στην Επιτροπή το κείμενο των διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

- **Επεξηγηματικά έγγραφα (για οδηγίες)**

Βλέπε αιτιολογική σκέψη 22.

- **Αναλυτική επεξήγηση των επιμέρους διατάξεων της πρότασης**

Η παρούσα πρόταση οδηγίας είναι η «πρώτη φάση» (κοινή βάση φορολογίας εταιρειών) μιας προσέγγισης δύο φάσεων προς τη διαμόρφωση πανευρωπαϊκού συστήματος φορολογίας εταιρειών και θεσπίζει κοινούς κανόνες εταιρικής φορολόγησης για τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας εταιρειών και μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ένωση.

- **Πεδίο εφαρμογής:** σε αντίθεση με την πρόταση του 2011, η οποία θέσπιζε προαιρετικό σύστημα για όλες τις εταιρείες, η παρούσα οδηγία θα είναι υποχρεωτική για τις εταιρείες που ανήκουν σε ομίλους οι οποίοι υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος. Το κριτήριο για τον καθορισμό του κατώτατου ορίου του εν λόγω μεγέθους θα είναι τα συνολικά ενοποιημένα έσοδα του εκάστοτε ομίλου που υποβάλλει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, για να επιτευχθεί ένας βαθμός συνοχής μεταξύ των δύο φάσεων (δηλαδή της κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών και της ΚΕΒΦΕ), οι εταιρείες θα υποχρεούνται να πληρούν τις προϋποθέσεις ενοποίησης, προκειμένου να εμπίπτουν στο υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής της κοινής βάσης. Αυτό θα διασφαλίσει ότι, μόλις υλοποιηθεί η πλήρης πρωτοβουλία με την υιοθέτηση της ενοποίησης και του τύπου επιμερισμού, όλοι οι φορολογούμενοι που θα υπάγονται στους κανόνες της κοινής βάσης θα μεταβούν αυτομάτως στο σύστημα της ΚΕΒΦΕ. Θα είναι επίσης δυνατή η προαιρετική εφαρμογή των κοινών αυτών κανόνων από τις εταιρείες που δεν πληρούν τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις.
- **Ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης:** η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην παρούσα οδηγία ορίζεται σε άμεση συνάφεια προς τον συνιστώμενο, μετά την ολοκλήρωση του σχεδίου BEPS, ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης που περιέχεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ. Σε αντίθεση με την πρόταση του 2011, ο αναθεωρημένος ορισμός καλύπτει μόνο τις ευρισκόμενες στην Ένωση μόνιμες εγκαταστάσεις οι οποίες ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς στην Ένωση. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι όλες οι ενδιαφερόμενες φορολογούμενες εταιρείες κατανοούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αναντιστοιχίας λόγω διαφορετικών ορισμών. Δεν θεωρήθηκε ουσιώδους σημασίας να διατυπωθεί κοινός ορισμός για ευρισκόμενες σε τρίτη χώρα μόνιμες εγκαταστάσεις, ή για μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται μεν στην Ένωση αλλά ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα. Η εν λόγω διάσταση που αφορά τρίτες χώρες αφήνεται για ρύθμιση μέσω διμερών φορολογικών συνθηκών και μέσω των εθνικών δικαίων.
- **Φορολογική βάση:** είναι σχεδιασμένη με ευρύ τρόπο. Όλα τα έσοδα θα υπόκεινται σε φόρο, εκτός εάν απαλλάσσονται ρητά. Το εισόδημα που συνίσταται σε μερίσματα ή το προϊόν της διάθεσης μετοχών που έχει στην κατοχή της εταιρεία εκτός του ομίλου θα απαλλάσσεται για συμμετοχές της τάξης του 10% τουλάχιστον, ώστε να αποτρέπεται η διπλή φορολόγηση άμεσων ξένων επενδύσεων. Ομοίως, από τον φόρο θα απαλλάσσονται τα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων στο κράτος της έδρας.

Τα **φορολογητέα έσοδα** θα μειώνονται κατά το ποσό των επιχειρηματικών δαπανών και ορισμένων άλλων στοιχείων. Η νέα πρόταση για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα περιλαμβάνει επίσης, με ορισμένες αναγκαίες προσαρμογές για λόγους

συνοχής, τον κατάλογο των δαπανών που δεν εκπίπτουν της πρότασης του 2011. Προκειμένου να στηρίξει την καινοτομία στην οικονομία, η παρούσα εκ νέου δρομολογημένη πρωτοβουλία θα προβλέπει **υπέρ-έκπτωση δαπανών για E&A** στο ήδη γενναιόδωρο καθεστώς E&A της πρότασης του 2011. Θα συνεχίσει επομένως να ισχύει ο κανόνας περί γραμμής βάσης της πρότασης του 2011 για την έκπτωση δαπανών για E&A. Έτσι, οι δαπάνες για E&A θα καταλογίζονται εξ ολοκλήρου στο έτος πραγματοποίησής τους (με εξαίρεση τα στοιχεία ακίνητης περιουσίας). Επιπλέον, οι φορολογούμενες εταιρείες θα δικαιούνται, για δαπάνες E&A ύψους ως 20 000 000 EUR, ετήσια πρόσθετη υπέρ-έκπτωση της τάξης του 50%. Εάν οι δαπάνες για E&A υπερβαίνουν τα 20 000 000 EUR, η φορολογούμενη εταιρεία μπορεί να εκπέσει το 25% του υπερβαίνοντος ποσού.

Δεδομένου ότι μία από τις βασικές πρωτοβουλίες πολιτικής όσον αφορά τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς είναι η στήριξη των μικρών και καινοτόμων επιχειρήσεων, η εκ νέου δρομολογημένη πρόταση για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα παρέχει **ενισχυμένη υπέρ-έκπτωση για μικρές νεοσύστατες εταιρείες**. Στο πλαίσιο αυτό, για τις φορολογούμενες εταιρείες που πληρούν τα κριτήρια, σύμφωνα με την οδηγία, είναι δυνατή η έκπτωση των δαπανών τους για E&A σε ποσοστό 100%, εφόσον οι τελευταίες δεν υπερβαίνουν το ποσό των 20 000 000 EUR και εφόσον οι εν λόγω εταιρείες δεν έχουν συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

- **Κανόνας περιορισμού των τόκων:** πρόκειται για νέο κανόνα (που δεν υπήρχε στην πρόταση του 2011) ο οποίος περιλαμβάνεται στην οδηγία κατά της φοροαποφυγής και αναλύθηκε λεπτομερώς στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας BEPS, ο οποίος ουσιαστικά περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών), με στόχο την αποθάρρυνση των πρακτικών μεταφοράς κερδών προς χώρες χαμηλής φορολογίας. Ο κανόνας προβλέπει τη δυνατότητα πλήρους έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών) εφόσον μπορούν να συμψηφιστούν με φορολογητέα έσοδα από τόκους (και λοιπά χρηματοπιστωτικά έσοδα). Η δυνατότητα έκπτωσης τυχόν πλεοναζουσών δαπανών για τόκους θα υπόκειται σε περιορισμούς, οι οποίοι θα καθορίζονται βάσει των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) της φορολογούμενης εταιρείας.
- **Έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις («ΕΦΑΕ»)** Η εκ νέου δρομολογημένη πρωτοβουλία επιδιώκει να αντιμετωπίσει την ασυμμετρία που προκύπτει από το γεγονός ότι οι τόκοι που καταβάλλονται για δάνεια εκπίπτουν (υπό κάποιους περιορισμούς) από την κοινή βάση των φορολογούμενων εταιρειών, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο με τα διανεμηθέντα κέρδη. Η πρακτική αυτή έχει ως αποτέλεσμα να ευνοείται καθοριστικά η χρηματοδότηση μέσω χρέους έναντι της χρηματοδότησης μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Δεδομένων των κινδύνων που εγκυμονεί η κατάσταση αυτή σε σχέση με το συνολικό χρέος των εταιρειών, η εκ νέου δρομολογημένη πρόταση για την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα περιλαμβάνει έναν κανόνα για την καταπολέμηση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση της χρηματοδότησης μέσω χρέους, ώστε να εξουδετερωθεί το ισχύον επί του παρόντος πλαίσιο που αποθαρρύνει τη χρηματοδότηση μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Θα παρέχεται στις φορολογούμενες εταιρείες έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις, ήτοι οι δαπάνες για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους θα μπορούν να εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση τους υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως μέτρα κατά πιθανών αλυσιδωτών επιπτώσεων και κανόνες κατά της φοροαποφυγής. Στο πλαίσιο της αναθεώρησης της

κοινής βάσης φορολογίας, η Επιτροπή θα δίνει ιδιαίτερη προσοχή στη λειτουργία της ΕΦΑΕ ως βάσης για την εξέταση ενδεχόμενων προσαρμογών του ορισμού της και της βαθμονόμησής της.

- **Απόσβεση:** η βασική επιδίωξη του κανόνα σύμφωνα με τον οποίον τα πάγια στοιχεία ενεργητικού θα αποσβένονται για φορολογικούς σκοπούς, με ορισμένες εξαιρέσεις, παραμένει ίδια με της πρότασης του 2011. Εντούτοις, στο πεδίο της ατομικής απόσβεσης θα εμπίπτουν περισσότερα στοιχεία ενεργητικού καθώς τα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού μέσης διάρκειας ζωής έχουν αφαιρεθεί από την ομάδα στοιχείων ενεργητικού που σχηματίζεται βάσει του προβλεπόμενου στην παρούσα οδηγία συστήματος.
- **Ζημίες:** όπως και στην πρόταση του 2011, οι φορολογούμενες εταιρείες επιτρέπεται να μεταφέρουν ζημίες σε επόμενη χρήση επ' αόριστον χωρίς περιορισμούς στο ποσό που εκπίπτει ανά έτος. Η οδηγία συνδέει τον κανόνα περιορισμού των τόκων με τη φορολογική μεταχείριση των ζημιών. Έγινε επομένως σε πολιτικό επίπεδο η επιλογή να καταρτιστεί ένας ιδιαίτερα αποτελεσματικός κανόνας περιορισμού των τόκων, ώστε κάθε ποσό που χαρακτηρίζεται ως ζημία να αντικατοπτρίζει το αποτέλεσμα της δραστηριότητας εκμετάλλευσης. Ο κανόνας ενισχύθηκε επίσης με μια διάταξη κατά των καταχρήσεων ώστε να αποθαρρύνονται οι προσπάθειες καταστρατήγησης των κανόνων περί δυνατότητας έκπτωσης των ζημιών μέσω της αγοράς ζημιογόνων εταιρειών.

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

- **Καταπολέμηση της φοροαποφυγής:** όπως και στην πρόταση του 2011, το σύστημα θα περιλαμβάνει μια δέσμη κανόνων κατά της φοροαποφυγής. Ο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) καταρτίστηκε σύμφωνα με το κείμενο της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής και συμπληρώνεται από μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό συγκεκριμένων τύπων φοροαποφυγής. Για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο διακρίσεων, θα είναι ζωτικής σημασίας να εξασφαλιστεί στην πράξη ότι ο ΓΚΑΚ εφαρμόζεται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις.

Όσον αφορά τη λήψη **συγκεκριμένων μέτρων κατά της φοροαποφυγής**, είναι συνθήως αναγκαίο να ελέγχεται το επίπεδο φορολογίας στην έτερη χώρα, ώστε να προσδιορίζεται κατά πόσο η φορολογούμενη εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει φόρο για εισόδημα που έχει παραχθεί στην αλλοδαπή. Οι κανόνες περιλαμβάνουν ρήτρα μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου (switch-over), η οποία στοχεύει κατά ορισμένων τύπων εισοδήματος που παράγεται σε τρίτη χώρα. Σκοπός της εν λόγω ρήτρας είναι να διασφαλίσει τη φορολόγηση του εισοδήματος στην Ένωση σε περίπτωση που φορολογήθηκε κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο στην τρίτη χώρα. Η

νομοθεσία για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) αναφέρεται ευρέως στον σχετικό κανόνα που περιέχεται στην οδηγία κατά της φοροαποφυγής και έχει ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος ελεγχόμενης θυγατρικής με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρεία σε μια προσπάθεια να αποθαρρύνεται η μεταφορά κερδών. Οι κανόνες για τις ΕΑΕ επεκτείνονται στα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία στο κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας.

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

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ**για κοινή βάση φορολογίας εταιρειών**

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 115,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου⁵,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής⁶,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Οι εταιρείες που επιθυμούν να αναπτύξουν επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν των συνόρων στο εσωτερικό της Ένωσης συναντούν σοβαρά εμπόδια και στρεβλώσεις της αγοράς λόγω της ύπαρξης και της αλληλεπίδρασης 28 ανόμοιων συστημάτων φορολογίας των εταιρειών. Επιπλέον, με την πάροδο του χρόνου οι δομές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχουν καταστεί ολοένα και πιο πολύπλοκες, καθώς αναπτύσσονται σε διάφορες δικαιοδοσίες με αποτέλεσμα την εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής οφειλής των εταιρειών. Παρότι οι εν λόγω καταστάσεις αναδεικνύουν αδυναμίες τελείως διαφορετικής φύσης, αμφότερες δημιουργούν εμπόδια που παρακωλύουν την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Θα πρέπει επομένως να αναληφθεί δράση για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων η οποία να αφορά και τους δύο αυτούς τύπους ανεπαρκειών της αγοράς.
- (2) Για να στηριχθεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το περιβάλλον εταιρικής φορολόγησης στην Ένωση θα πρέπει να διαμορφωθεί βάσει της αρχής ότι οι εταιρείες καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν στην ή στις περιοχές δικαιοδοσίας όπου παράγονται τα κέρδη τους. Είναι επομένως αναγκαίο να θεσπιστούν μηχανισμοί που θα αποθαρρύνουν τις εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις αναντιστοιχίες μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής τους οφειλής. Είναι εξίσου σημαντικό επίσης να τονωθεί η ανάπτυξη και η οικονομική μεγέθυνση στην εσωτερική αγορά μέσω της διευκόλυνσης των διασυνοριακών συναλλαγών και των εταιρικών επενδύσεων. Για τον σκοπό αυτόν, είναι αναγκαίο να εξαλειφθεί τόσο ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης όσο και ο

⁵ EE C της, σ..

⁶ EE C της, σ..

κίνδυνος της διπλής μη φορολόγησης στην Ένωση μέσω της εξουδετέρωσης των αναντιστοιχιών στην αλληλεπίδραση των εθνικών συστημάτων φορολόγησης εταιρειών. Ταυτόχρονα, οι εταιρείες χρειάζονται ένα ευέλικτο φορολογικό και νομικό πλαίσιο ώστε να μπορούν να αναπτύξουν την εμπορική δραστηριότητά τους και να την επεκτείνουν σε διασυνοριακό επίπεδο στην Ένωση. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει επίσης να εξαλειφθούν και όσες διακρίσεις εξακολουθούν ακόμη να υπάρχουν.

- (3) Όπως τονίζεται στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου της 16ης Μαρτίου 2011 για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)⁷, ένα σύστημα φορολογίας εταιρειών που αντιμετωπίζει την Ένωση ως ενιαία αγορά για τον σκοπό του υπολογισμού της φορολογικής βάσης των εταιρειών θα διευκόλυνε τη διασυνοριακή δραστηριότητα για τις εταιρείες που εδρεύουν στην Ένωση και θα προωθούσε την επίτευξη του στόχου να καταστεί η Ένωση πιο ανταγωνιστική διεθνώς όσον αφορά την προσέλκυση επενδύσεων. Η πρόταση του 2011 για την ΚΕΒΦΕ εστίαζε στον στόχο της διευκόλυνσης της επέκτασης της εμπορικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων στο εσωτερικό της Ένωσης. Επιπροσθέτως του εν λόγω στόχου, θα πρέπει να ληφθεί ακόμη υπόψη ότι η ΚΕΒΦΕ δύναται να αποδειχθεί ιδιαίτερα αποτελεσματικό μέσο για τη βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της αποτροπής πρακτικών φοροαποφυγής. Βάσει των ανωτέρω, θα πρέπει να δρομολογηθεί εκ νέου η πρωτοβουλία για την ΚΕΒΦΕ προκειμένου να διευθετηθούν, σε ισότιμη βάση, τόσο η πτυχή της διευκόλυνσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας όσο και η λειτουργία της πρωτοβουλίας περί αποτροπής της φοροαποφυγής. Η προσέγγιση αυτή αναμένεται να εξυπηρετήσει κατά τον καλύτερο τρόπο τον στόχο της εξάλειψης των στρεβλώσεων στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- (4) Δεδομένης της ανάγκης για ταχεία ανάληψη δράσης ώστε να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να καταστεί η τελευταία, αφενός, φιλικότερη για τις συναλλαγές και τις επενδύσεις και, αφετέρου, ανθεκτικότερη σε πρακτικές φοροαποφυγής, καθίσταται αναγκαίος ο διαχωρισμός της φιλόδοξης πρωτοβουλίας ΚΕΒΦΕ σε δύο χωριστές προτάσεις. Σε πρώτη φάση, θα πρέπει να θεσπιστούν οι κανόνες που θα διέπουν την κοινή βάση φορολογίας εταιρειών, ενώ σε δεύτερη φάση θα εξεταστεί το ζήτημα της ενοποίησης.
- (5) Σε διασυνοριακό πλαίσιο τείνουν να υπάρχουν πολλές δομές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι όμιλοι εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτές διαθέτουν ένα ελάχιστο επίπεδο πόρων. Βάσει αυτού, για λόγους αναλογικότητας, οι κανόνες της κοινής βάσης θα πρέπει να είναι υποχρεωτικοί μόνο για εταιρείες που ανήκουν σε ομίλους μεγάλου μεγέθους. Για τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει να καθοριστεί κατώτατο όριο μεγέθους το οποίο θα βασίζεται στα συνολικά ενοποιημένα έσοδα του εκάστοτε ομίλου που υποβάλλει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, για να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των δύο φάσεων της πρωτοβουλίας ΚΕΒΦΕ, οι κανόνες της κοινής βάσης θα πρέπει να είναι υποχρεωτικοί για εταιρείες που αναμένεται να θεωρηθούν ως όμιλοι σε περίπτωση που υλοποιηθεί η πρωτοβουλία στο σύνολό της. Για την καλύτερη εξυπηρέτηση του στόχου της διευκόλυνσης των συναλλαγών και των επενδύσεων στην εσωτερική αγορά, θα πρέπει επίσης να είναι δυνατή η προαιρετική εφαρμογή των κανόνων της κοινής βάσης φορολογίας εταιρειών από εταιρείες που δεν πληρούν τα συγκεκριμένα κριτήρια.

⁷

Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου COM(2011) 121 τελικό/2 της 3.10.2011 για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών.

- (6) Είναι αναγκαίο να οριστεί η έννοια της ευρισκόμενης στην Ένωση μόνιμης εγκατάστασης η οποία ανήκει σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς στην Ένωση. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι όλες οι ενδιαφερόμενες φορολογούμενες εταιρείες κατανοούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αναντιστοιχίας λόγω διαφορετικών ορισμών. Αντιθέτως, δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ουσιώδους σημασίας η διατύπωση κοινού ορισμού για ευρισκόμενες σε τρίτη χώρα μόνιμες εγκαταστάσεις, ή για μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται μεν στην Ένωση αλλά ανήκουν σε φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα. Η εν λόγω διάσταση είναι μάλλον περισσότερο σκόπιμο να αφηθεί για ρύθμιση μέσω διμερών φορολογικών συνθηκών και μέσω των εθνικών δικαίων, λόγω της περίπλοκης αλληλεπίδρασης της με διεθνείς συμφωνίες.
- (7) Για να μετριαστούν οι κίνδυνοι φοροαποφυγής, που στρεβλώνουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η κοινή βάση φορολογίας εταιρειών θα πρέπει να σχεδιαστεί με ευρύ τρόπο. Βάσει αυτού, όλα τα έσοδα θα πρέπει να υπόκεινται σε φόρο, εκτός εάν απαλλάσσονται ρητά. Όσον αφορά συμμετοχές της τάξης του 10% τουλάχιστον, το εισόδημα που συνίσταται σε μερίσματα ή το προϊόν της διάθεσης μετοχών που έχει στην κατοχή της εταιρεία εκτός του ομίλου θα πρέπει να απαλλάσσεται, ώστε να αποτρέπεται ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης των άμεσων ξένων επενδύσεων. Ομοίως, τα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων θα πρέπει επίσης να απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος της έδρας. Λαμβάνεται ακόμη μέριμνα ώστε η απαλλαγή του εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή να ανταποκρίνεται στην ανάγκη για απλότητα. Πράγματι, κατά την παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων για διπλή φορολογία, τα περισσότερα κράτη μέλη απαλλάσσουν επί του παρόντος τα μερίσματα και το προϊόν της διάθεσης μετοχών, αποφεύγοντας έτσι τον υπολογισμό των δικαιωμάτων της φορολογούμενης εταιρείας για πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ιδίως στις περιπτώσεις που για τον υπολογισμό του δικαιώματος αυτού πρέπει να ληφθεί υπόψη ο φόρος εταιρειών που καταβλήθηκε από την εταιρεία η οποία διανέμει τα μερίσματα.
- (8) Τα φορολογητέα έσοδα θα πρέπει να μειώνονται κατά το ποσό των επιχειρηματικών δαπανών και ορισμένων άλλων στοιχείων. Οι εκπεστέες επιχειρηματικές δαπάνες θα πρέπει κανονικά να περιλαμβάνουν όλα τα έξοδα που σχετίζονται με τις πωλήσεις και τις δαπάνες που συνδέονται με την παραγωγή, τη διατήρηση και τη διασφάλιση εισοδήματος. Για τη στήριξη της καινοτομίας στην οικονομία και τον εκσυγχρονισμό της εσωτερικής αγοράς, θα πρέπει να προβλεφθεί η παροχή εκπτώσεων για δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, συμπεριλαμβανομένων των υπέρ-εκπτώσεων, και αυτές θα πρέπει να καταλογίζονται εξ ολοκλήρου στο έτος πραγματοποίησής τους (με εξαίρεση την ακίνητη περιουσία). Οι μικρές εταιρείες σε φάση εκκίνησης χωρίς συνδεδεμένες επιχειρήσεις που είναι ιδιαίτερα καινοτόμες (κατηγορία η οποία θα καλύπτει ιδίως τις νεοσύστατες επιχειρήσεις) θα πρέπει επίσης να στηρίζονται μέσω ενισχυμένων υπέρ-εκπτώσεων για δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ασφάλεια δικαίου, θα πρέπει επίσης να υπάρχει κατάλογος δαπανών που δεν εκπίπτουν.
- (9) Από πρόσφατες εξελίξεις στον τομέα της διεθνούς φορολογίας προκύπτει ότι, σε μια προσπάθεια να μειώσουν τη συνολική φορολογική οφειλή τους, όλο και περισσότερο, πολυεθνικοί όμιλοι εταιρειών επιχειρούν πρακτικές φοροαποφυγής που οδηγούν σε διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφορά των κερδών, μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων. Καθίσταται επομένως αναγκαίο να περιοριστεί η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών), ώστε

να αποθαρρύνονται τέτοιου είδους πρακτικές. Στο πλαίσιο αυτό, η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών για τόκους (και λοιπών χρηματοπιστωτικών δαπανών) θα πρέπει να επιτρέπεται χωρίς περιορισμούς μόνο εφόσον οι εν λόγω δαπάνες μπορούν να συμψηφιστούν με φορολογητέα έσοδα από τόκους (και λοιπά χρηματοπιστωτικά έσοδα). Η δυνατότητα έκπτωσης τυχόν πλεοναζουσών δαπανών για τόκους θα πρέπει, πάντως, να υπόκειται σε περιορισμούς, οι οποίοι θα καθορίζονται βάσει των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) της φορολογούμενης εταιρείας.

- (10) Το γεγονός ότι οι τόκοι που καταβάλλονται για δάνεια εκπίπτουν από τη βάση φορολογίας των φορολογούμενων εταιρειών, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο με τα διανεμηθέντα κέρδη, έχει ως αποτέλεσμα να ευνοείται καθοριστικά η χρηματοδότηση μέσω χρέους έναντι της χρηματοδότησης μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Δεδομένων των κινδύνων που εγκυμονεί η κατάσταση αυτή σε σχέση με το συνολικό χρέος των εταιρειών, είναι ζωτικής σημασίας να θεσπιστούν μέτρα που θα εξουδετερώνουν τη στρέβλωση που προκαλείται επί του παρόντος εις βάρος της χρηματοδότησης μέσω μετοχικού κεφαλαίου. Βάσει των ανωτέρω, προβλέπεται η παροχή στις φορολογούμενες εταιρείες έκπτωσης φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις, ήτοι οι δαπάνες για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου φορολογούμενης εταιρείας θα μπορούν να εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση της υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Θα είναι σημαντικό επομένως να διασφαλιστεί ότι το σύστημα δεν υφίσταται πολλαπλές επιπτώσεις και για τον σκοπό αυτόν, θα είναι αναγκαίο να αποκλειστεί η φορολογική αξία των συμμετοχών μιας φορολογούμενης εταιρείας σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Τέλος, προκειμένου να θωρακιστεί επαρκώς το καθεστώς χορήγησης της έκπτωσης φόρου, θα πρέπει επιπλέον να θεσπιστούν κανόνες κατά της φοροαποφυγής.
- (11) Τα πάγια στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να είναι αποσβέσιμα για φορολογικούς σκοπούς, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων. Ενώ τα υλικά και άυλα στοιχεία ενεργητικού με μακρά και μέση διάρκεια ωφέλιμης ζωής θα πρέπει να υπόκεινται σε απόσβεση ατομικά, όλα τα άλλα αποσβέσιμα στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να εντάσσονται σε ομάδες. Η ομαδική απόσβεση απλουστεύει τα πράγματα τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τις φορολογούμενες εταιρείες, δεδομένου ότι αποφεύγεται η ανάγκη κατάρτισης και διατήρησης καταλόγου με όλα τα είδη πάγιων στοιχείων ενεργητικού και την ωφέλιμη ζωή τους.
- (12) Προκειμένου να αποθαρρύνεται η μεταφορά παθητικού (κατά κύριο λόγο, χρηματοπιστωτικού) εισοδήματος εκτός εταιρειών με υψηλή φορολογία, τυχόν ζημιές που ενδεχομένως καταγράφουν οι εν λόγω εταιρείες στο τέλος του φορολογικού έτους θα πρέπει να θεωρείται ότι αντιστοιχούν ως επί το πλείστον στα αποτελέσματα της δραστηριότητας εκμετάλλευσης. Βάσει αυτού, οι φορολογούμενες εταιρείες θα πρέπει να επιτρέπεται να μεταφέρουν ζημιές σε επόμενη χρήση επ' αόριστον χωρίς περιορισμούς στο ποσό που εκπίπτει ανά έτος. Δεδομένου ότι η μεταφορά των ζημιών σε επόμενες χρήσεις αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι η φορολογούμενη εταιρεία καταβάλλει φόρο επί του πραγματικού της εισοδήματος, δεν υπάρχει λόγος να τεθεί χρονικό όριο στην εν λόγω μεταφορά. Όσον αφορά τη μεταφορά των ζημιών σε προηγούμενες χρήσεις, δεν αναμένεται να καταστεί αναγκαία η θέσπιση σχετικού κανόνα καθώς πρόκειται για σχετικά σπάνια περίπτωση στην πρακτική των κρατών μελών και οδηγεί σε υπέρμετρα περίπλοκες καταστάσεις. Επιπλέον, θα πρέπει να θεσπιστεί διάταξη περί απαγόρευσης των καταχρήσεων ώστε να προλαμβάνονται, να παρεμποδίζονται ή να καταπολεμούνται προσπάθειες καταστρατήγησης των κανόνων που διέπουν τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών μέσω της αγοράς ζημιογόνων εταιρειών.

- (13) Με γνώμονα τη διευκόλυνση των ταμειακών ροών των επιχειρήσεων – για παράδειγμα, συμψηφίζοντας ζημίες σε ένα κράτος μέλος με κέρδη σε άλλο κράτος μέλος – και την ενθάρρυνση της διασυνοριακής επέκτασης εντός της Ένωσης, οι φορολογούμενες εταιρείες θα πρέπει να μπορούν να λαμβάνουν προσωρινώς υπόψη τις ζημίες που υφίστανται οι άμεσες θυγατρικές και μόνιμες εγκαταστάσεις τους που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη. Για τον σκοπό αυτόν, μια μητρική εταιρεία ή έδρα εταιρείας που βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος θα πρέπει να μπορεί να αφαιρεί από τη φορολογική βάση της, σε ένα δεδομένο φορολογικό έτος, τις ζημίες που καταγράφουν κατά το εν λόγω έτος οι άμεσες θυγατρικές ή μόνιμες εγκαταστάσεις της που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη αναλόγως της συμμετοχής της σε αυτές. Η μητρική εταιρεία θα υποχρεούται να προσθέτει ακολούθως στη φορολογική βάση της, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ζημιών που έχουν προηγουμένως εκπέσει, τυχόν μεταγενέστερα κέρδη των άμεσων θυγατρικών ή μόνιμων εγκαταστάσεών της. Καθώς είναι ζωτικής σημασίας να διαφυλαχθούν τα εθνικά φορολογικά έσοδα, οι ζημίες που έχουν εκπέσει θα πρέπει να ενσωματώνονται εκ νέου αυτόματα εάν αυτό δεν έχει ήδη γίνει μετά την παρέλευση ορισμένου αριθμού ετών ή εάν κάποια άμεση θυγατρική ή μόνιμη επιχείρηση δεν πληρεί πλέον τις προϋποθέσεις για να είναι άμεση θυγατρική ή μόνιμη επιχείρηση.
- (14) Για να αποφευχθεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης δικαιοδοσιών με υψηλότερη φορολογία μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία δια της μεθόδου της διόγκωσης των τιμών μεταβίβασης, οι συναλλαγές μεταξύ φορολογούμενης εταιρείας και συνδεδεμένης ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων της θα πρέπει να υπόκεινται σε διορθώσεις τιμολόγησης σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία αποτελεί κριτήριο γενικής εφαρμογής.
- (15) Είναι σημαντικό να θεσπιστούν κατάλληλα μέτρα αποτροπής της φοροαποφυγής ώστε να ενισχυθεί η ανθεκτικότητα των κανόνων της κοινής βάσης έναντι πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Ειδικότερα, το σύστημα θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων («ΓΚΑΚ»), ο οποίος θα συμπληρώνεται από μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό συγκεκριμένων τύπων φοροαποφυγής. Δεδομένου ότι η λειτουργία των ΓΚΑΚ αποσκοπεί στην καταπολέμηση καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις, ουσιαστικά συμπληρώνουν κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά της φοροαποφυγής. Εντός της Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε ρυθμίσεις που δεν είναι γνήσιες. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι ο ΓΚΑΚ εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο σε εγχώριες καταστάσεις, διασυνοριακές καταστάσεις εντός της Ένωσης και διασυνοριακές καταστάσεις που αφορούν εταιρείες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματα της εφαρμογής του.
- (16) Όσον αφορά τη λήψη συγκεκριμένων μέτρων κατά της φοροαποφυγής, είναι κατά κανόνα αναγκαίο να εξακριβώνεται το επίπεδο φορολογίας στην έτερη χώρα, ώστε να προσδιορίζεται κατά πόσο η φορολογούμενη εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει φόρο για εισόδημα που έχει παραχθεί στην αλλοδαπή. Με τον τρόπο αυτό αναμένεται να διαμορφωθούν ισότιμοι όροι όσον αφορά το επίπεδο φορολογίας και τον ανταγωνισμό εντός της εσωτερικής αγοράς, και επίσης να προστατευθεί η αγορά από τη διάβρωση της φορολογικής βάσης έναντι τρίτων χωρών. Στο πλαίσιο αυτό, είναι σημαντικό να θεσπιστεί ρήτρα μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου (switch-over), η οποία θα στοχεύει κατά ορισμένων τύπων εισοδήματος που παράγονται σε τρίτη χώρα, όπως τα διανεμηθέντα κέρδη και το προϊόν της διάθεσης μετοχών, ώστε

να διασφαλίζεται η φορολόγηση του εισοδήματος στην Ένωση σε περίπτωση που φορολογήθηκε κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο στην τρίτη χώρα. Η νομοθεσία για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE) αποτελεί επίσης απαραίτητο στοιχείο ενός συστήματος φορολογίας εταιρειών και έχει ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος ελεγχόμενης θυγατρικής με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρεία σε μια προσπάθεια να αποθαρρύνεται η μεταφορά κερδών. Από την άποψη αυτή, είναι απαραίτητο οι κανόνες για τις EAE να επεκτείνονται στα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία στο κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας.

- (17) Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι επιπτώσεις των αναντιστοιχιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι συνήθως η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η μείωση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου, τέτοιες καταστάσεις θίγουν σαφώς την εσωτερική αγορά στρεβλώνοντας τους μηχανισμούς της και δημιουργώντας πρόσφορο έδαφος για την ανάπτυξη πρακτικών φοροαποφυγής. Δεδομένου ότι οι αναντιστοιχίες είναι συνέπεια των διαφορών μεταξύ των κρατών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό ορισμένων τύπων οντοτήτων ή χρηματοπιστωτικών πληρωμών, δεν λαμβάνουν κατά κανόνα χώρα μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν τους κοινούς κανόνες για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης τους. Αναμένεται, πάντως να συνεχίσουν να υπάρχουν αναντιστοιχίες στην αλληλεπίδραση μεταξύ του πλαισίου της κοινής βάσης και των συστημάτων φορολογίας εταιρειών κρατών μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών. Για να εξουδετερωθούν οι αναντιστοιχίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μία από τις δύο δικαιοδοσίες σε αναντιστοιχία πρέπει να απορρίψει την έκπτωση μιας πληρωμής ή να διασφαλίσει ότι το αντίστοιχο εισόδημα περιλαμβάνεται στη βάση φορολογίας των εταιρειών.
- (18) Ο Ευρωπαίος Επόπτης Προστασίας Δεδομένων κλήθηκε να γνωμοδοτήσει σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου⁸. Κάθε επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα στο πλαίσιο της παρούσας οδηγίας θα πρέπει επίσης να συμμορφώνεται με τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις περί προστασίας των δεδομένων που αποσκοπούν στην εφαρμογή της οδηγίας 95/46/ΕΚ⁹, η οποία θα αντικατασταθεί από τον κανονισμό (ΕΕ) 2016/679¹⁰ και από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 45/2001¹¹.
- (19) Για τη συμπλήρωση ή την τροποποίηση ορισμένων μη ουσιωδών στοιχείων της παρούσας οδηγίας, θα πρέπει να ανατεθεί στην Επιτροπή η εξουσία έκδοσης πράξεων

⁸ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 2000, σχετικά με την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα όργανα και τους οργανισμούς της Κοινότητας και σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών (ΕΕ L 8 της 12.1.2001, σ. 1).

⁹ Οδηγία 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 24ης Οκτωβρίου 1995, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών (ΕΕ L 281 της 23.11.1995, σ. 31).

¹⁰ Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Απριλίου 2016, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων) (ΕΕ L 119 της 4.5.2016, σ. 1).

¹¹ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 2000, σχετικά με την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα όργανα και τους οργανισμούς της Κοινότητας και σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών (ΕΕ L 8 της 12.1.2001, σ. 1-22).

σύμφωνα με το άρθρο 290, προκειμένου συγκεκριμένα (i) να λαμβάνονται υπόψη οι αλλαγές στη νομοθεσία των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές και τη φορολογία των εταιρειών και να τροποποιούνται ανάλογα τα παραρτήματα I και II· (ii) να διατυπώνονται πρόσθετοι ορισμοί· (iii) να θεσπίζονται αναλυτικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής σε καθορισμένους τομείς που άπτονται της έκπτωσης φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις· (iv) να καθορίζονται αναλυτικότερα οι έννοιες της νόμιμης και οικονομικής κυριότητας στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση· (v) να υπολογίζονται τα στοιχεία κεφαλαίου και τόκων που περιέχουν οι πληρωμές μισθωμάτων και η βάση απόσβεσης μισθωμένων στοιχείων ενεργητικού· και (vi) να προσδιορίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια οι κατηγορίες πάγιων στοιχείων ενεργητικού που υπόκεινται σε απόσβεση. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να διεξάγει η Επιτροπή τις κατάλληλες διαβουλεύσεις κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες της, μεταξύ άλλων και σε επίπεδο εμπειρογνομόνων. Κατά την προετοιμασία και τη σύνταξη κατ' εξουσιοδότηση πράξεων, η Επιτροπή θα πρέπει να διασφαλίζει την ταυτόχρονη, έγκαιρη και δέουσα διαβίβαση των συναφών εγγράφων στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο.

- (20) Προκειμένου να διασφαλισθούν ενιαίοι όροι εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, θα πρέπει να ανατεθούν στην Επιτροπή εκτελεστικές αρμοδιότητες να εκδίδει κατ' έτος κατάλογο εταιρικών μορφών τρίτων χωρών που είναι παρόμοιες με τις μορφές εταιρειών στο παράρτημα I. Οι εν λόγω αρμοδιότητες θα πρέπει να ασκούνται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 182/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹².
- (21) Δεδομένου ότι οι στόχοι της παρούσας οδηγίας, και συγκεκριμένα η βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της καταπολέμησης πρακτικών φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο και η διευκόλυνση της επέκτασης των επιχειρήσεων σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της Ένωσης, δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα και με ανόμοιο τρόπο διότι απαιτείται συντονισμένη δράση για την επίτευξη τους, αλλά μπορούν αντιθέτως να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης, λόγω ακριβώς του γεγονότος ότι η οδηγία στοχεύει στην αντιμετώπιση ανεπαρκειών της εσωτερικής αγοράς οι οποίες προκύπτουν από την αλληλεπίδραση μεταξύ ανόμοιων εθνικών φορολογικών κανόνων που έχουν αντίκτυπο στην εσωτερική αγορά και αποθαρρύνουν τη διασυνοριακή δραστηριότητα, η Ένωση δύναται να λαμβάνει μέτρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως διατυπώνεται στο εν λόγω άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των στόχων αυτών, λαμβάνοντας ιδίως υπόψη ότι το υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής της αφορά μόνο ομίλους που υπερβαίνουν ένα ορισμένο μέγεθος.
- (22) Σύμφωνα με την κοινή πολιτική δήλωση, της 28ης Σεπτεμβρίου 2011, των κρατών μελών και της Επιτροπής¹³, τα κράτη μέλη ανέλαβαν να συνοδεύουν, στις περιπτώσεις όπου αιτιολογείται, την κοινοποίηση των μέτρων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο με ένα ή περισσότερα έγγραφα στα οποία θα επεξηγείται η σχέση μεταξύ των συστατικών

¹² Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 182/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 2011, για τη θέσπιση κανόνων και γενικών αρχών σχετικά με τους τρόπους ελέγχου από τα κράτη μέλη της άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων από την Επιτροπή (ΕΕ L 55 της 28.2.2011, σ. 13).

¹³ Κοινή πολιτική δήλωση των κρατών μελών και της Επιτροπής, της 28ης Σεπτεμβρίου 2011, σχετικά με τα επεξηγηματικά έγγραφα (ΕΕ C 369 της 17.12.2011, σ. 14).

στοιχείων μιας οδηγίας και των αντίστοιχων μερών των πράξεων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Όσον αφορά την παρούσα οδηγία, ο νομοθέτης θεωρεί ότι η διαβίβαση τέτοιων εγγράφων είναι δικαιολογημένη.

- (23) Η Επιτροπή θα πρέπει να υποχρεούται να επανεξετάσει την εφαρμογή της οδηγίας πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να υποχρεούνται να ανακοινώσουν στην Επιτροπή το κείμενο των διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ, ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο 1 *Αντικείμενο*

1. Με την παρούσα οδηγία θεσπίζεται σύστημα κοινής βάσης για τη φορολογία ορισμένων εταιρειών («κοινή βάση φορολογίας εταιρειών»), καθώς και κανόνες για τον υπολογισμό της εν λόγω βάσης.
2. Μια εταιρεία που εφαρμόζει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας παύει να υπόκειται στην εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών όσον αφορά όλα τα θέματα που ρυθμίζονται από την παρούσα οδηγία, εκτός εάν αναφέρεται άλλως.

Άρθρο 2 *Πεδίο εφαρμογής*

1. Οι κανόνες της παρούσας οδηγίας εφαρμόζονται σε εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεών τους σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) η εταιρεία έχει μία από τις εταιρικές μορφές που παρατίθενται στο παράρτημα I·
 - β) η εταιρεία υπόκειται σε έναν από τους φόρους εταιρειών που παρατίθενται στο παράρτημα II ή σε παρόμοιο φόρο που θεσπίζεται μεταγενέστερα·
 - γ) η εταιρεία ανήκει σε ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με συνολικά ενοποιημένα έσοδα ομίλου άνω των 750 000 000 EUR κατά το οικονομικό έτος που προηγείται του οικείου οικονομικού έτους·
 - δ) η εταιρεία πληροί τις προϋποθέσεις για μητρική εταιρεία ή για θυγατρική σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 ή/και διαθέτει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις σε άλλα κράτη μέλη σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5.
2. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται επίσης σε εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία τρίτης χώρας σε ό,τι αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις της που ευρίσκονται σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των στοιχείων β) έως δ) της παραγράφου 1.

Όσον αφορά την προϋπόθεση του στοιχείου α) της παραγράφου 1, αρκεί η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα εταιρεία να έχει μορφή παρόμοια με μία από τις μορφές εταιρειών που παρατίθενται στο παράρτημα Ι. Για τους σκοπούς του στοιχείου α) της παραγράφου 1, η Επιτροπή εκδίδει κατ' έτος κατάλογο εταιρικών μορφών τρίτων χωρών που είναι παρόμοιες με τις μορφές εταιρειών στο παράρτημα Ι. Η εν λόγω εκτελεστική πράξη εκδίδεται σύμφωνα με τη διαδικασία εξέτασης που αναφέρεται στο άρθρο 68 παράγραφος 2. Το γεγονός ότι μια εταιρική μορφή τρίτης χώρας δεν περιλαμβάνεται στον εν λόγω κατάλογο δεν αποκλείει την εφαρμογή των κανόνων της παρούσας οδηγίας στην εν λόγω εταιρική μορφή.

3. Εταιρεία που πληροί τις προϋποθέσεις των στοιχείων α) και β) της παραγράφου 1, αλλά δεν πληροί τις προϋποθέσεις των στοιχείων γ) ή δ) της ίδιας παραγράφου, δύναται να επιλέξει, μεταξύ άλλων, και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις της που ευρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, να εφαρμόζει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας επί πέντε φορολογικά έτη. Η εν λόγω περίοδος ανανεώνεται αυτόματα για διαδοχικές περιόδους πέντε φορολογικών ετών, εκτός εάν υποβληθεί δήλωση διακοπής σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 65 παράγραφος 3. Οι προϋποθέσεις των στοιχείων α) και β) της παραγράφου 1 πρέπει να πληρούνται σε κάθε ανανέωση.
4. Οι κανόνες της παρούσας οδηγίας δεν εφαρμόζονται σε ναυτιλιακές εταιρείες υπό ειδικό φορολογικό καθεστώς. Ναυτιλιακή εταιρεία υπό ειδικό φορολογικό καθεστώς λαμβάνεται υπόψη για τον σκοπό του προσδιορισμού των εταιρειών που είναι μέλη του ίδιου ομίλου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3.
5. Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 66 προκειμένου να τροποποιούνται τα παραρτήματα Ι και ΙΙ ανάλογα με τις αλλαγές στη νομοθεσία των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές και τη φορολογία των εταιρειών.

Άρθρο 3

Μητρική εταιρεία και θυγατρικές που πληρούν τις προϋποθέσεις

1. Ως θυγατρική που πληροί τις προϋποθέσεις νοείται κάθε άμεση και χαμηλότερου βαθμού θυγατρική, στην οποία η μητρική εταιρεία κατέχει τα ακόλουθα δικαιώματα:
 - α) έχει δικαίωμα άσκησης άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου· και
 - β) έχει δικαίωμα κυριότητας σε ποσοστό άνω του 75% του κεφαλαίου της θυγατρικής ή κατέχει άνω του 75% των δικαιωμάτων επί των κερδών.
2. Για τον υπολογισμό των κατώτατων ορίων της παραγράφου 1 σε σχέση με εταιρείες χαμηλότερου βαθμού, ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:
 - α) μόλις καλυφθεί το κατώτατο όριο δικαιωμάτων ψήφου σε σχέση με άμεσες και χαμηλότερου βαθμού θυγατρικές, η μητρική εταιρεία θεωρείται ότι κατέχει το 100% των δικαιωμάτων αυτών·
 - β) το δικαίωμα επί των κερδών και η κυριότητα επί του κεφαλαίου υπολογίζονται με πολλαπλασιασμό των συμφερόντων που κατέχονται, άμεσα και έμμεσα, σε θυγατρικές κάθε βαθμού. Δικαιώματα κυριότητας ίσα με το 75% ή μικρότερο ποσοστό, τα οποία κατέχονται άμεσα ή έμμεσα από τη μητρική εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων σε εταιρείες που εδρεύουν σε τρίτη χώρα, λαμβάνονται επίσης υπόψη στον υπολογισμό.

Άρθρο 4 Ορισμοί

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

- (1) «φορολογούμενη εταιρεία»: η εταιρεία που πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 ή 2, ή έχει επιλέξει να εφαρμόσει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 3·
- (2) «μη φορολογούμενη εταιρεία»: η εταιρεία που δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 ή 2 και δεν έχει επιλέξει να εφαρμόσει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 3·
- (3) «ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία»: η φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε κράτος μέλος·
- (4) «μη ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία»: η φορολογούμενη εταιρεία που δεν εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε κράτος μέλος·
- (5) «έσοδα»: το προϊόν των πωλήσεων και κάθε άλλης συναλλαγής, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας και λοιπούς φόρους ή δασμούς που εισπράττονται για λογαριασμό κυβερνητικών οργανισμών, χρηματικής φύσεως ή μη, συμπεριλαμβανομένου του προϊόντος της διάθεσης στοιχείων ενεργητικού και δικαιωμάτων, οι τόκοι, τα μερίσματα και παντός είδους διανομή κερδών, το προϊόν εκκαθαρίσεων, τα δικαιώματα, οι επιδοτήσεις και ενισχύσεις, οι δωρεές υπέρ της εταιρείας, οι αποζημιώσεις και οι χαριστικές πληρωμές. Τα έσοδα περιλαμβάνουν επίσης τις μη χρηματικές δωρεές στις οποίες προβαίνει η φορολογούμενη εταιρεία. Τα έσοδα δεν περιλαμβάνουν το μετοχικό κεφάλαιο που αντλεί η φορολογούμενη εταιρεία ή τις οφειλές προς αυτή που εξοφλούνται·
- (6) «δαπάνες»: μειώσεις του καθαρού μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά τη λογιστική περίοδο με τη μορφή εκροών ή μείωση της αξίας στοιχείων ενεργητικού ή με τη μορφή αναγνώρισης ή αύξησης της αξίας στοιχείων του παθητικού, πέραν αυτών που σχετίζονται με παντός είδους διανομή, χρηματικής φύσης ή μη, σε μετόχους ή κατόχους μετοχικού κεφαλαίου δυνάμει ακριβώς αυτής τους της ιδιότητας·
- (7) «φορολογικό έτος»: ένα ημερολογιακό έτος ή άλλη κατάλληλη περίοδος για φορολογικούς σκοπούς·
- (8) «κέρδος»: το ποσό κατά το οποίο τα έσοδα υπερβαίνουν τα έξοδα και τις λοιπές δαπάνες που εκπίπτουν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους·
- (9) «ζημία»: το ποσό κατά το οποίο τα έξοδα και οι λοιπές δαπάνες που εκπίπτουν υπερβαίνουν τα έσοδα στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους·
- (10) «ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς»: όλες οι οντότητες οι οποίες ενσωματώνονται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς·
- (11) «έρευνα και ανάπτυξη»: η πειραματική ή θεωρητική εργασία που αναλαμβάνεται κυρίως για την απόκτηση νέων γνώσεων σχετικά με τα βασικά αίτια φαινομένων και παρατηρήσιμων γεγονότων, χωρίς να προβλέπεται συγκεκριμένη εμπορική εφαρμογή ή χρήση (βασική έρευνα)· πρωτότυπη έρευνα που αναλαμβάνεται για την απόκτηση νέων γνώσεων η οποία όμως κατευθύνεται προς συγκεκριμένο, πρακτικό σκοπό ή στόχο (εφαρμοσμένη έρευνα)· συστηματική εργασία, που στηρίζεται σε

γνώσεις που αποκτήθηκαν μέσω της έρευνας και της πρακτικής εμπειρίας, η οποία κατευθύνεται προς την παραγωγή νέων προϊόντων ή μεθόδων ή προς τη βελτίωση των ήδη υφιστάμενων (πειραματική ανάπτυξη)·

- (12) «κόστος δανεισμού»: οι δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και δαπάνες που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης κατά τα οριζόμενα στο εθνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί μετατρέψιμων ομολόγων και ομολόγων μηδενικού τοκομεριδίου, των πληρωμών στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, των στοιχείων του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου, της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τη μεταβιβαστική τιμολόγηση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, της καθορισμένης απόδοσης των αυξήσεων καθαρού μετοχικού κεφαλαίου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 11 της παρούσας οδηγίας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων,
- (13) «υπερβαίνον κόστος δανεισμού»: το ποσό κατά το οποίο το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού φορολογούμενης εταιρείας υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα φορολογητέα έσοδα τα οποία προσπορίζεται η φορολογούμενη εταιρεία και τα οποία είναι οικονομικώς ισοδύναμα με έσοδα από τόκους·
- (14) «μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων»: η πράξη με την οποία ένα κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό τη νόμιμη ή την οικονομική κυριότητα της ίδιας φορολογούμενης εταιρείας·
- (15) «μεταφορά φορολογικής έδρας»: η πράξη με την οποία μία φορολογούμενη εταιρεία παύει να εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε ένα κράτος μέλος, ενώ ταυτόχρονα αποκτά φορολογική έδρα σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα·
- (16) «μεταφορά της δραστηριότητας που ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης»: η πράξη με την οποία μία φορολογούμενη εταιρεία παύει να έχει φορολογητέα παρουσία σε ένα κράτος μέλος, ενώ ταυτόχρονα αποκτά φορολογητέα παρουσία σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, χωρίς να αποκτά έδρα για φορολογικούς σκοπούς στο εν λόγω κράτος μέλος ή στην τρίτη χώρα·]
- (17) «φορολογητέα αξία»: η βάση απόσβεσης παγίου στοιχείου ενεργητικού ή ομάδας στοιχείων ενεργητικού μείον την αφαιρούμενη συνολική απόσβεση·
- (18) «αγοραία αξία»: το ποσό έναντι του οποίου μπορεί να ανταλλαγεί ένα στοιχείο ενεργητικού ή να διακανονιστούν αμοιβαίες υποχρεώσεις μεταξύ εθελουσίως ενεργούντων μη συνδεδεμένων μερών σε απευθείας συναλλαγή·
- (19) «πάγια στοιχεία ενεργητικού»: τα υλικά στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται εξ επαχθούς αιτίας ή δημιουργούνται από την φορολογούμενη εταιρεία και τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται εξ επαχθούς αιτίας που μπορούν να αποτιμηθούν ανεξάρτητα και που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση για την παραγωγή, διατήρηση ή διασφάλιση εισοδήματος επί διάστημα άνω των 12 μηνών,

εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες το κόστος κτήσης ή κατασκευής τους είναι μικρότερο των 1 000 EUR. Στα πάγια στοιχεία περιλαμβάνονται και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, με εξαίρεση τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που διακρατούνται για εκμετάλλευση σύμφωνα με το άρθρο 21.

- (20) «χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού»: οι μετοχές σε, και τα δάνεια προς, συνδεδεμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 56 της παρούσας οδηγίας, οι συμμετοχές όπως ορίζονται στο άρθρο 2 παράγραφος 2 της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁴, τα δάνεια προς επιχειρήσεις με τις οποίες η φορολογούμενη εταιρεία συνδέεται μέσω συμμετοχών, οι λοιποί τίτλοι με χαρακτήρα παγίων στοιχείων, τα λοιπά δάνεια και οι ίδιες μετοχές στο βαθμό που η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εγγραφή τους στον ισολογισμό.
- (21) «κόστος κτήσης ή κατασκευής»: τα καταβαλλόμενα ή καταβλητέα μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η αξία άλλων στοιχείων ενεργητικού που δίδονται ως αντάλλαγμα ή αναλώνονται για την απόκτηση πάγιου υλικού στοιχείου ενεργητικού κατά τον χρόνο κτήσης ή κατασκευής του.
- (22) «μακράς διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού»: τα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού με διάρκεια ωφέλιμης ζωής 15 ετών και άνω. Τα κτίρια, τα αεροσκάφη και τα πλοία θεωρούνται μακράς διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού.
- (23) «μέσης διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού»: τα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του σημείου 22 για να είναι μακράς διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού και έχουν διάρκεια ωφέλιμης ζωής οκτώ ετών και άνω.
- (24) «μεταχειρισμένα στοιχεία ενεργητικού»: τα πάγια στοιχεία με διάρκεια ωφέλιμης ζωής που είχε εν μέρει διανυθεί τη στιγμή της κτήσης τους και τα οποία είναι κατάλληλα για περαιτέρω χρήση στην κατάσταση που βρίσκονται ή μετά από επισκευή.
- (25) «ωφέλιμη ζωή»: η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα στοιχείο ενεργητικού αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση ή ο αριθμός μονάδων παραγωγής ή συναφών μονάδων που η φορολογούμενη εταιρεία ανέμενε να εξασφαλίσει από το στοιχείο ενεργητικού.
- (26) «κόστος βελτίωσης»: κάθε συμπληρωματική δαπάνη για πάγιο στοιχείο ενεργητικού η οποία αυξάνει ουσιαστικά την ικανότητά του ή βελτιώνει ουσιαστικά τη λειτουργία του ή αντιπροσωπεύει άνω του 10% της αρχικής βάσης απόσβεσης του στοιχείου.
- (27) «αποθέματα και κυκλοφορούντα»: στοιχεία ενεργητικού προς πώληση ή στη διαδικασία παραγωγής για πώληση ή με τη μορφή υλικών ή προμηθειών που πρόκειται να αναλωθούν κατά τη διαδικασία παραγωγής ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

¹⁴ Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2013, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 182 της 29.6.2013, σ. 19).

- (28) «οικονομικός κύριος»: το πρόσωπο που ουσιαστικά λαμβάνει όλα τα ωφελήματα και φέρει όλους τους κινδύνους που συνδέονται με πάγιο στοιχείο ενεργητικού, ανεξαρτήτως του αν το πρόσωπο αυτό είναι ο νόμιμος κύριος. Η φορολογούμενη εταιρεία που έχει δικαίωμα να κατέχει, να χρησιμοποιεί και να διαθέτει ένα πάγιο στοιχείο και φέρει τον κίνδυνο της απώλειας ή καταστροφής του θεωρείται σε κάθε περίπτωση ο οικονομικός κύριος·
- (29) «χρηματοπιστωτική επιχείρηση»: μια από τις εξής οντότητες:
- α) πιστωτικό ίδρυμα ή επιχείρηση επενδύσεων, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 1) της οδηγίας 2004/39/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁵, διαχειριστής οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (ΔΟΕΕ), όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁶, ή εταιρεία διαχείρισης, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2009/65/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁷.
 - β) ασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 1) της οδηγίας 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁸.
 - γ) αντασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 4) της οδηγίας 2009/138/EK·
 - δ) ίδρυμα επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών, όπως ορίζεται στο άρθρο 6 στοιχείο α) της οδηγίας 2003/41/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹⁹, εκτός εάν ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να μην εφαρμόσει την εν λόγω οδηγία εν όλω ή εν μέρει στο εν λόγω ίδρυμα σύμφωνα με το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας, ή ο εκπρόσωπος ενός ιδρύματος επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών, όπως αναφέρεται στο άρθρο 19 παράγραφος 1 της οδηγίας 2003/41/EK·
 - ε) συνταξιοδοτικό ίδρυμα που διαχειρίζεται συνταξιοδοτικά προγράμματα τα οποία μπορούν να χαρακτηριστούν ως συστήματα κοινωνικής ασφάλισης εμπίπτοντα στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁰ και στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 987/2009

¹⁵ Οδηγία 2004/39/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 2004, για τις αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων, για την τροποποίηση των οδηγιών 85/611/ΕΟΚ και 93/6/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της οδηγίας 2000/12/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και για την κατάργηση της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 145 της 30.4.2004, σ. 1).

¹⁶ Οδηγία 2011/61/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 8ης Ιουνίου 2011, σχετικά με τους διαχειριστές οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων και για την τροποποίηση των οδηγιών 2003/41/EK και 2009/65/EK και των κανονισμών (ΕΚ) αριθ. 1060/2009 και (ΕΕ) αριθ. 1095/2010 (ΕΕ L 174 της 1.7.2011, σ. 1).

¹⁷ Οδηγία 2009/65/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ L 302 της 17.11.2009, σ. 32).

¹⁸ Οδηγία 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα ΙΙ) (ΕΕ L 335 της 17.12.2009, σ. 1).

¹⁹ Οδηγία 2003/41/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τις δραστηριότητες και την εποπτεία των ιδρυμάτων που προσφέρουν υπηρεσίες επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών (ΕΕ L 235 της 23.9.2003, σ. 10).

²⁰ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ L 200 της 7.6.2004, σ. 1).

του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²¹, καθώς και κάθε νομική οντότητα που συστάθηκε με σκοπό τις επενδύσεις σε τέτοια προγράμματα·

- στ) οργανισμός εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ), όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 στοιχείο α) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ, τη διαχείριση του οποίου έχει ΔΟΕΕ, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ, ή ΟΕΕ που εποπτεύεται βάσει του ισχύοντος εθνικού δικαίου·
 - ζ) ΟΣΕΚΑ, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παράγραφος 2 της οδηγίας 2009/65/ΕΚ·
 - η) CCP (κεντρικός αντισυμβαλλόμενος), όπως ορίζεται στο άρθρο 2 σημείο 1) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²²·
 - θ) κεντρικό αποθετήριο αξιών, όπως ορίζεται στο σημείο 1) του άρθρου 2 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²³·
- (30) «οντότητα»: οποιοδήποτε νομικό μόνιμο που σκοπό έχει να ασκεί δραστηριότητες μέσω είτε μιας εταιρείας είτε μιας δομής που είναι διαφανής για φορολογικούς σκοπούς·
- (31) «αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων»: η κατάσταση μεταξύ φορολογούμενης εταιρείας και συνδεδεμένης επιχείρησης ή η δομημένη ρύθμιση μεταξύ μερών σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες, όπου οποιοδήποτε από τα ακόλουθα αποτελέσματα οφείλεται στις διαφορές ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή οντότητας, ή στη μεταχείριση μιας εμπορικής παρουσίας ως μόνιμης εγκατάστασης:
- α) διενεργείται έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις ίδιες δαπάνες ή τις ίδιες ζημίες από τη φορολογητέα βάση τόσο στη δικαιοδοσία όπου έχει την πηγή της η πληρωμή, πραγματοποιούνται οι δαπάνες ή προκύπτουν οι ζημίες, όσο και στην άλλη δικαιοδοσία («διπλή έκπτωση»)·
 - β) έκπτωση για μια πληρωμή από τη φορολογητέα βάση στη δικαιοδοσία στην οποία έχει την πηγή της η πληρωμή χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της ίδιας πληρωμής στην άλλη δικαιοδοσία («έκπτωση χωρίς καταχώριση»)·
 - γ) στην περίπτωση διαφορών ως προς τη μεταχείριση μιας εμπορικής παρουσίας ως μόνιμης εγκατάστασης, μη φορολόγηση εισοδήματος το οποίο έχει την πηγή του σε μία δικαιοδοσία χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς του ίδιου εισοδήματος στην άλλη δικαιοδοσία («μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση»).

²¹ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Σεπτεμβρίου 2009, για καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 883/2004 για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ L 284 της 30.10.2009, σ. 1).

²² Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 4ης Ιουλίου 2012, για τα εξωχρηματιστηριακά παράγωγα, τους κεντρικούς αντισυμβαλλομένους και τα αρχεία καταγραφής συναλλαγών (ΕΕ L 201 της 27.7.2012, σ. 1).

²³ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με τη βελτίωση του διακανονισμού αξιολογίων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τα κεντρικά αποθετήρια τίτλων και για την τροποποίηση των οδηγιών 98/26/ΕΚ και 2014/65/ΕΕ και του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 236/2012 (ΕΕ L 257 της 28.8.2014, σ. 1).

Αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων προκύπτει μόνο όταν η ίδια εκπίπτουσα πληρωμή, οι προκύπτουσες δαπάνες ή ζημίες στις δύο δικαιοδοσίες υπερβαίνουν το ποσό του εισοδήματος που περιλαμβάνεται στις δύο δικαιοδοσίες και το οποίο μπορεί να αποδοθεί στην ίδια πηγή.

Μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων περιλαμβάνει ακόμη τη μεταφορά χρηματοπιστωτικού μέσου υπό δομημένη ρύθμιση που αφορά φορολογούμενη εταιρεία όπου η υποκείμενη επιστροφή επί του μεταφερόμενου χρηματοπιστωτικού μέσου τυγχάνει μεταχείρισης για φορολογικούς σκοπούς σαν να απορρέει ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη της ρύθμισης, που εδρεύουν για φορολογικούς σκοπούς σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, παράγοντας οποιοδήποτε από τα ακόλουθα αποτελέσματα:

- α) έκπτωση μιας πληρωμής που συνδέεται με την υποκείμενη επιστροφή χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής, εκτός κι αν η υποκείμενη επιστροφή περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα ενός των εμπλεκόμενων μερών·
 - β) έκπτωση για τον φόρο που παρακρατείται στην πηγή επί πληρωμής η οποία προκύπτει από το μεταφερθέν χρηματοπιστωτικό μέσο σε περισσότερα από ένα εμπλεκόμενα μέρη·
- (32) «δομημένη ρύθμιση»: ρύθμιση που περιλαμβάνει μια υβριδική αναντιστοιχία όταν η αναντιστοιχία τιμολογείται στους όρους της ρύθμισης ή ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί ώστε να παραγάγει ένα αποτέλεσμα υβριδικής αναντιστοιχίας, εκτός εάν η φορολογούμενη εταιρεία ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση δεν θα μπορούσε ευλόγως να έχει επίγνωση της υβριδικής αναντιστοιχίας και δεν είχε μερίδιο στην αξία του φορολογικού οφέλους που προκύπτει από την υβριδική αναντιστοιχία·
- (33) «εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών»: ο νομοθετικός κανόνας ενός κράτους μέλους που προβλέπει έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο παράρτημα II.

Η Επιτροπή δύναται να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 66 προκειμένου να διατυπώνει ορισμούς για πρόσθετες έννοιες.

Άρθρο 5

Μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος φορολογούμενης εταιρείας η οποία εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς στην Ένωση

1. Μια φορολογούμενη εταιρεία θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος εκτός του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς, όταν έχει σταθερό τόπο στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, μέσω του οποίου διεξάγει εν όλω ή εν μέρει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, και ιδίως:
 - α) τόπο διοίκησης·
 - β) υποκατάστημα·
 - γ) γραφείο·
 - δ) εργοστάσιο·
 - ε) εργαστήριο·
 - στ) ορυχείο, πετρελαιοπηγή ή πηγή φυσικού αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο χώρο εξόρυξης φυσικών πόρων.

2. Ένα εργοτάξιο κατασκευής ή συναρμολόγησης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνον εάν η διάρκεια λειτουργίας του υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες.
3. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» δεν περιλαμβάνει τις ακόλουθες δραστηριότητες, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες, ή η όλη δραστηριότητα του σταθερού τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας στην περίπτωση του στοιχείου στ), είναι επικουρικού ή προπαρασκευαστικού χαρακτήρα:
- α) η χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, επίδειξη ή παράδοση εμπορευμάτων που ανήκουν στη φορολογούμενη εταιρεία·
 - β) η διατήρηση αποθέματος εμπορευμάτων που ανήκουν στη φορολογούμενη εταιρεία με αποκλειστικό σκοπό την αποθήκευση, επίδειξη ή παράδοση·
 - γ) η διατήρηση αποθέματος εμπορευμάτων που ανήκουν στη φορολογούμενη εταιρεία με αποκλειστικό σκοπό τη μεταποίηση από άλλο πρόσωπο·
 - δ) η διατήρηση σταθερού τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας με αποκλειστικό σκοπό την αγορά εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για τη φορολογούμενη εταιρεία·
 - ε) η διατήρηση σταθερού τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας με αποκλειστικό σκοπό την άσκηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας για τη φορολογούμενη εταιρεία·
 - στ) η διατήρηση σταθερού τύπου επιχειρηματικής δραστηριότητας με αποκλειστικό σκοπό την άσκηση οποιουδήποτε συνδυασμού δραστηριοτήτων που αναφέρονται στα στοιχεία α) έως ε)·
4. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 5, όταν ένα πρόσωπο ενεργεί σε ένα κράτος μέλος για λογαριασμό φορολογούμενης εταιρείας και, στο πλαίσιο αυτό, συνάπτει τακτικά συμβάσεις, ή διαδραματίζει τακτικά τον κύριο ρόλο στη σύναψη συμβάσεων, οι οποίες υπογράφονται συνήθως χωρίς ουσιαστική τροποποίηση από τη φορολογούμενη εταιρεία, τότε η φορολογούμενη εταιρεία θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος σε ό,τι αφορά τις δραστηριότητες τις οποίες το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για τη φορολογούμενη εταιρεία.
- Οι συμβάσεις που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο συνάπτονται:
- α) στο όνομα της φορολογούμενης εταιρείας, ή
 - β) για τη μεταβίβαση της κυριότητας, ή για την εκχώρηση του δικαιώματος χρήσης, ιδιοκτησίας η οποία ανήκει στην εν λόγω φορολογούμενη εταιρεία ή την οποία έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί η φορολογούμενη εταιρεία, ή
 - γ) για την παροχή υπηρεσιών από τη φορολογούμενη εταιρεία.
- Το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο δεν εφαρμόζονται εάν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου είναι επικουρικές ή προπαρασκευαστικές σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 3 κατά τρόπο ώστε, εάν ασκούνται μέσω σταθερού σημείου επιχειρηματικής δραστηριότητας, να μην καθιστούν το εν λόγω σταθερό σημείο μόνιμη εγκατάσταση δυνάμει των ορισθέντων στην εν λόγω παράγραφο.
- 5.
- α) Η παράγραφος 4 δεν εφαρμόζεται όταν το πρόσωπο που ενεργεί σε ένα κράτος μέλος για λογαριασμό φορολογούμενης εταιρείας ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος ως ανεξάρτητος αντιπρόσωπος και ενεργεί για τη φορολογούμενη εταιρεία κατά τη συνήθη ροή της εν λόγω

δραστηριότητας. Όταν, όμως, ένα πρόσωπο ενεργεί αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά εξ ονόματος μίας ή περισσότερων φορολογούμενων εταιρειών με τις οποίες «συνδέεται στενά», το εν λόγω πρόσωπο δεν θεωρείται ανεξάρτητος αντιπρόσωπος υπό την έννοια της παρούσας παραγράφου όσον αφορά αυτές τις φορολογούμενες εταιρείες.

- β) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ένα πρόσωπο «συνδέεται στενά» με φορολογούμενη εταιρεία εάν το ένα μέρος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαίωμα άσκησης άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου στο άλλο μέρος ή δικαίωμα κυριότητας σε ποσοστό άνω του 50% του κεφαλαίου του άλλου μέρους ή άνω του 50% των δικαιωμάτων επί των κερδών.
6. Το γεγονός ότι φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε ένα κράτος μέλος ελέγχει ή ελέγχεται από φορολογούμενη εταιρεία που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος ή ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος (μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο) δεν καθιστά αφ' εαυτού καμία από τις δύο φορολογούμενες εταιρείες μόνιμη εγκατάσταση της άλλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΒΑΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Άρθρο 6 *Γενικές αρχές*

1. Κατά τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας, τα κέρδη και οι ζημίες αναγνωρίζονται μόνον όταν πραγματοποιούνται.
2. Οι συναλλαγές και οι φορολογητέες πράξεις αποτιμώνται μεμονωμένα.
3. Ο υπολογισμός της βάσης φορολογίας πρέπει να γίνεται με ενιαίο τρόπο, εκτός εάν δικαιολογείται μεταβολή του λόγω εκτάκτων περιστάσεων.
4. Η βάση φορολογίας υπολογίζεται για κάθε φορολογικό έτος, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά. Φορολογικό έτος είναι οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδος, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά.

Άρθρο 7 *Στοιχεία της βάσης φορολογίας*

Η βάση φορολογίας υπολογίζεται με βάση τα έσοδα μείον τα απαλλασσόμενα έσοδα, τις εκπεστέες δαπάνες και άλλα στοιχεία που εκπίπτουν.

Άρθρο 8 *Απαλλασσόμενα έσοδα*

Τα ακόλουθα έσοδα δεν περιλαμβάνονται στη βάση φορολογίας:

- α) οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την κτήση, κατασκευή ή βελτίωση παγίων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως 41·

- β) το προϊόν της διάθεσης ενταγμένων σε ομάδα παγίων στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 37 παράγραφος 2, συμπεριλαμβανομένης της αγοραίας αξίας μη χρηματικών δωρεών·
- γ) το προϊόν της διάθεσης μετοχών, υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογούμενη εταιρεία διατηρούσε τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου ή το 10% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας κατά τους 12 μήνες προ της διάθεσης, με εξαίρεση το προϊόν που προκύπτει από διάθεση μετοχών οι οποίες διακρατούνται για εκμετάλλευση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 21 παράγραφος 3 και μετοχών από επιχειρήσεις ασφάλισης ζωής σύμφωνα με το στοιχείο β) του άρθρου 28·
- δ) τα εισπραττόμενα διανεμηθέντα κέρδη, υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογούμενη εταιρεία διατηρούσε τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου ή το 10% των δικαιωμάτων ψήφου της διανεμούσας εταιρείας επί 12 συνεχόμενους μήνες, με εξαίρεση τα διανεμηθέντα κέρδη από μετοχές που διακρατούνται για εκμετάλλευση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 21 παράγραφος 4 και τα εισπραττόμενα διανεμηθέντα κέρδη από επιχειρήσεις ασφάλισης ζωής σύμφωνα με το στοιχείο γ) του άρθρου 28·
- ε) το εισόδημα μόνιμης εγκατάστασης που εισπράττει η φορολογούμενη εταιρεία στο κράτος μέλος όπου η τελευταία εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς.

Άρθρο 9
Εκπεστέες δαπάνες

1. Οι δαπάνες εκπίπτουν μόνο εφόσον προκύπτουν στο πλαίσιο του άμεσου επιχειρηματικού συμφέροντος της φορολογούμενης εταιρείας.
2. Στις δαπάνες της παραγράφου 1 περιλαμβάνονται το συνολικό κόστος των πωλήσεων και όλες οι δαπάνες, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας εφόσον μπορεί να εκπέσει, στα οποία υποβάλλεται η φορολογούμενη εταιρεία με σκοπό την απόκτηση ή τη διασφάλιση εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη και των δαπανών άντλησης μετοχικού κεφαλαίου ή σύναψης δανείων για τους σκοπούς της επιχείρησης.
3. Επιπροσθέτως των ποσών που μπορούν να εκπέσουν ως δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη σύμφωνα με την παράγραφο 2, η φορολογούμενη εταιρεία μπορεί επίσης να εκπέσει, ανά φορολογικό έτος, ένα πρόσθετο ποσοστό 50% των συναφών δαπανών, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν κινητά ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν κατά το εν λόγω έτος. Εάν οι δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη υπερβαίνουν τα 20 000 000 EUR, η φορολογούμενη εταιρεία μπορεί να εκπέσει το 25% του υπερβαίνοντος ποσού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, η φορολογούμενη εταιρεία μπορεί να εκπέσει ένα επιπλέον ποσοστό 100 % των δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη το ποσό των 20 000 000 EUR, όταν η φορολογούμενη εταιρεία πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) είναι μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο επιχείρηση με λιγότερους των 50 εργαζομένων και ετήσιο κύκλο εργασιών ή/και ετήσιο ισολογισμό που δεν υπερβαίνει τα 10 000 000 EUR·
- β) δεν έχει καταχωριστεί για πάνω από πέντε έτη. Εάν η φορολογούμενη εταιρεία δεν υπόκειται σε υποχρέωση καταχώρισης, η χρονική περίοδος των πέντε ετών μπορεί να θεωρηθεί ότι αρχίζει από τη στιγμή που η επιχείρηση

είτε ξεκινά, είτε έχει υποχρέωση καταβολής φόρου για, την οικονομική της δραστηριότητα·

γ) δεν έχει συσταθεί μέσω συγχώνευσης·

δ) δεν έχει συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

4. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν διατάξεις για την έκπτωση παντός είδους δωρεών προς φιλανθρωπικές οργανώσεις.

Άρθρο 10

Άλλα εκπεστέα στοιχεία

Γίνεται έκπτωση για την απόσβεση πάγιων στοιχείων ενεργητικού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στα άρθρα 30 έως 40.

Άρθρο 11

Έκπτωση φόρου για ανάπτυξη και επενδύσεις («ΕΦΑΕ»)

1. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «βάση μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ» νοείται, για δεδομένο φορολογικό έτος, η διαφορά μεταξύ του μετοχικού κεφαλαίου φορολογούμενης εταιρείας και της φορολογητέας αξίας της συμμετοχής της στο κεφάλαιο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 56.
2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «μετοχικό κεφάλαιο» νοούνται αδιακρίτως:
 - α) τα «ίδια κεφάλαια», όπως περιγράφονται στο σημείο Α., κάτω από τον τίτλο «Ίδια κεφάλαια και παθητικό» του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁴.
 - β) τα «ίδια κεφάλαια», όπως περιγράφονται στο σημείο ΙΒ. του παραρτήματος ΙV της οδηγίας 2013/34/ΕΕ·
 - γ) το «μετοχικό κεφάλαιο», όπως ορίζεται στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που έχουν εγκριθεί και χρησιμοποιούνται στην Ένωση δυνάμει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁵.
3. Ποσό ίσο με την καθορισμένη απόδοση των αυξήσεων της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ εκπίπτει από τη φορολογητέα βάση φορολογούμενης εταιρείας σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 έως 6. Σε περίπτωση μείωσης της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ, καθίσταται φορολογητέο ποσό ίσο με την καθορισμένη απόδοση της μείωσης της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ.
4. Οι αυξήσεις ή οι μειώσεις της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ υπολογίζονται, για τα πρώτα δέκα φορολογικά έτη κατά τα οποία η φορολογούμενη εταιρεία υπόκειται στους κανόνες της παρούσας οδηγίας, ως η διαφορά ανάμεσα στη βάση μετοχικού

²⁴ Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2013, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 182 της 29.6.2013, σ. 19).

²⁵ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1).

κεφαλαίου ΕΦΑΕ της φορολογούμενης εταιρείας κατά το τέλος του οικείου φορολογικού έτους και τη βάση μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ της φορολογούμενης εταιρείας κατά την πρώτη ημέρα του πρώτου φορολογικού έτους δυνάμει των κανόνων της παρούσας οδηγίας. Μετά τα πρώτα δέκα φορολογικά έτη, η αναφορά στο ποσό της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ που εκπίπτει έναντι της βάσης μετοχικού κεφαλαίου ΕΦΑΕ κατά το τέλος του οικείου φορολογικού έτους μεταφέρεται κάθε χρόνο σε επόμενη χρήση κατά ένα φορολογικό έτος.

5. Η καθορισμένη απόδοση που αναφέρεται στην παράγραφο 3 ισούται με την απόδοση του 10ετούς κρατικού ομολόγου αναφοράς της ζώνης του ευρώ τον Δεκέμβριο του έτους που προηγείται του οικείου φορολογικού έτους, όπως δημοσιεύεται από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, προσαυξημένο κατά ένα ασφάλιστρο κινδύνου δύο εκατοστιαίων μονάδων. Ισχύει κατώτατο όριο 2% όταν η καμπύλη της ετήσιας απόδοσης είναι αρνητική.
6. Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 66 για τη θέσπιση αναλυτικότερων κανόνων κατά της φοροαποφυγής, και πιο συγκεκριμένα στους ακόλουθους τομείς που άπτονται της ΑΑΕ:
 - α) ενδοομιλικά δάνεια και δάνεια που αφορούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις·
 - β) εισφορές σε χρήμα και σε είδος·
 - γ) μεταβιβάσεις συμμετοχών·
 - δ) εκ νέου κατηγοριοποίηση παλαιού κεφαλαίου ως νέου μέσω εκκαθαρίσεων και σύστασης νέων επιχειρήσεων·
 - ε) σύσταση θυγατρικών·
 - στ) απόκτηση επιχειρήσεων που βρίσκονται στην κατοχή συνδεδεμένων επιχειρήσεων·
 - ζ) δομές διπλασιασμού που συνδυάζουν δυνατότητα έκπτωσης τόκων και εκπτώσεις δυνάμει της ΕΦΑΕ·
 - η) αυξήσεις του ύψους εισπρακτέων απαιτήσεων που χρηματοδοτούνται μέσω δανείων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε σύγκριση με το ύψος των εν λόγω εισπρακτέων απαιτήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Άρθρο 12

Στοιχεία που δεν εκπίπτουν

Κατά παρέκκλιση των άρθρων 9 και 10, τα ακόλουθα στοιχεία δεν εκπίπτουν:

- α) τα διανεμηθέντα κέρδη και οι εξοφλήσεις μετοχικού κεφαλαίου ή δανείων·
- β) το 50% των εξόδων παράστασης, έως ποσού που δεν υπερβαίνει το [x] % των εσόδων κατά το φορολογικό έτος·
- γ) η μεταφορά των μη διανεμηθέντων κερδών σε αποθεματικό που εντάσσεται στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας·
- δ) ο φόρος εταιρειών και συναφείς φόροι επί των κερδών·
- ε) τα ποσά που καταβάλλονται για δωροδοκίες και άλλες παράνομες πληρωμές·
- στ) τα πρόστιμα και οι ποινές, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, που οφείλονται σε δημόσια αρχή για παντός είδους παραβάσεις της νομοθεσίας·

- ζ) οι δαπάνες της εταιρείας με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος το οποίο απαλλάσσεται σύμφωνα με τα στοιχεία γ), δε) και ε) του άρθρου 8·
- η) παντός είδους δωρεές εκτός όσων αναφέρονται στο άρθρο 9 παράγραφος 4·
- θ) το κόστος κτήσης ή κατασκευής, ή το κόστος που συνδέεται με τη βελτίωση πάγιων στοιχείων ενεργητικού, που εκπίπτουν δυνάμει των άρθρων 10 και 18, με εξαίρεση τις δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη. Οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 33 παράγραφος 1 στοιχείο α) και στο άρθρο 33 παράγραφος 2 στοιχεία α) και β) δεν αντιμετωπίζονται ως δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη·
- ι) οι ζημιές μόνιμης εγκατάστασης σε τρίτη χώρα.

Άρθρο 13

Κανόνας περιορισμού των τόκων

1. Το κόστος δανεισμού εκπίπτει έως του ποσού του τόκου ή άλλων φορολογητέων εσόδων από χρηματοοικονομικά στοιχεία που εισπράττει η φορολογούμενη εταιρεία.
2. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει στο φορολογικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιείται μόνο μέχρι του 30% των εσόδων προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων («EBITDA») της φορολογούμενης εταιρείας ή μέχρι του ποσού των 3 000 000 EUR, ανάλογα με το ποσό που είναι υψηλότερο.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, όταν στη φορολογούμενη εταιρεία επιτρέπεται ή επιβάλλεται να ενεργεί εξ ονόματος ομίλου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στους κανόνες εθνικού συστήματος φορολογίας ομίλων, τότε ολόκληρος ο όμιλος αντιμετωπίζεται ως φορολογούμενη εταιρεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τα EBITDA υπολογίζονται για ολόκληρο τον όμιλο. Επίσης, το ποσό των 3 000 000 EUR λαμβάνεται υπόψη για ολόκληρο τον όμιλο.
3. Τα EBITDA υπολογίζονται προσθέτοντας ακολούθως στη βάση φορολογίας της φορολογούμενης εταιρείας τον αναπροσαρμοσμένο φόρο για το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, καθώς και τον αναπροσαρμοσμένο φόρο για αποσβέσεις. Τα απαλλασσόμενα από φόρους έσοδα δεν συνεκτιμώνται στα EBITDA της φορολογούμενης εταιρείας.
4. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 2, μια φορολογούμενη εταιρεία που πληροί τις προϋποθέσεις για αυτοτελή εταιρεία δικαιούται πλήρους έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού. Ως αυτοτελής εταιρεία νοείται η φορολογούμενη εταιρεία που δεν αποτελεί μέρος ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς και δεν διαθέτει συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις.
5. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 2, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει πλήρως εάν αφορά:
 - α) δάνεια που έχουν συναφθεί πριν από τις [ημερομηνία επίτευξης πολιτικής συμφωνίας επί της παρούσας οδηγίας], με εξαίρεση κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση των εν λόγω δανείων·
 - β) δάνεια τρίτων που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση.

Για τους σκοπούς του στοιχείου β), ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας το οποίο θεωρείται από κράτος μέλος ότι εξυπηρετεί το γενικό δημόσιο συμφέρον.

Όταν εφαρμόζεται το στοιχείο β), τυχόν έσοδα που προκύπτουν από ένα μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής εξαιρούνται από τα EBITDA της φορολογούμενης εταιρείας.

6. Υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν εκπίπτει σε δεδομένο φορολογικό έτος μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις χωρίς χρονικό περιορισμό.
7. Οι παράγραφοι 1 έως 6 δεν εφαρμόζονται σε χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αποτελούν μέρος ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς.

Άρθρο 14

Δαπάνες προς όφελος των μετόχων, άμεσων συγγενών τους ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Παροχές προς μετόχους, είτε πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, τον/την σύζυγο αυτού, κατ' ευθείαν γραμμή ανιόντα ή κατιόντα αυτού είτε για συνδεδεμένη επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 56, δεν θεωρούνται εκπεστέες δαπάνες στο βαθμό που οι παροχές αυτές δεν θα χορηγούνταν σε ανεξάρτητους τρίτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΧΡΟΝΙΚΟΣ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Άρθρο 15

Γενικές αρχές

Τα έσοδα και οι δαπάνες, καθώς και όλα τα άλλα στοιχεία που εκπίπτουν, αναγνωρίζονται κατά το φορολογικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιούνται, εκτός εάν προβλέπεται άλλως στην παρούσα οδηγία.

Άρθρο 16

Πραγματοποίηση των εσόδων

1. Τα έσοδα πραγματοποιούνται κατά τη στιγμή που δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής τους και μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία, ανεξαρτήτως του εάν καταβλήθηκαν πράγματι τα συναφή ποσά.
2. Τα έσοδα που προκύπτουν από εμπορευματικές συναλλαγές θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1 όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) η φορολογούμενη εταιρεία έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή την κυριότητα των πωληθέντων αγαθών·
 - β) η φορολογούμενη εταιρεία δεν διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο των πωληθέντων αγαθών·
 - γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

- δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στη φορολογούμενη εταιρεία·
 - ε) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.
3. Τα έσοδα που προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί εφόσον παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·
 - β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στον πάροχο·
 - γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής στο τέλος του φορολογικού έτους μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·
 - δ) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.
- Όταν δεν πληρούνται τα κριτήρια των στοιχείων α) ως δ), τα έσοδα που προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί μόνο εφόσον μπορούν να αντιστοιχιστούν με εκπεστέες δαπάνες.
4. Όταν προκύπτουν έσοδα από πληρωμές προς τη φορολογούμενη εταιρεία οι οποίες έχουν προγραμματιστεί να εκτελεστούν σε διάφορα στάδια, τα έσοδα θεωρείται ότι πραγματοποιούνται όταν καθίσταται απαιτητή κάθε επιμέρους δόση.

Άρθρο 17

Πραγματοποίηση των εκπεστέων δαπανών

Οι εκπεστέες δαπάνες πραγματοποιούνται τη στιγμή κατά την οποία πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) έχει γεννηθεί η υποχρέωση καταβολής της πληρωμής· όταν μια δαπάνη αποτελείται από πληρωμές εκ μέρους της φορολογούμενης εταιρείας σε διάφορα στάδια, η υποχρέωση πληρωμής προκύπτει όταν καθίσταται απαιτητή κάθε επιμέρους δόση·
- β) το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικά με εύλογη ακρίβεια·
- γ) στην περίπτωση συναλλαγών σε αγαθά, οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητα των αγαθών έχουν μεταφερθεί στη φορολογούμενη εταιρεία και, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, αυτές έχουν παρασχεθεί στη φορολογούμενη εταιρεία.

Άρθρο 18

Έξοδα συναφή με μη αποσβέσιμα στοιχεία ενεργητικού

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής πάγιων υλικών στοιχείων ενεργητικού σύμφωνα με το άρθρο 38, ή το κόστος για τη βελτίωση των εν λόγω στοιχείων, εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου διατίθενται τα εν λόγω στοιχεία, υπό την προϋπόθεση ότι το προϊόν της διάθεσης περιλαμβάνεται στην βάση φορολογίας.

Άρθρο 19
Επιμέτρηση αποθεμάτων και κυκλοφορούντων

1. Το συνολικό ποσό των δαπανών που εκπίπτουν για ένα φορολογικό έτος αυξάνεται κατά την αξία των αποθεμάτων και κυκλοφορούντων στην αρχή του φορολογικού έτους και μειώνεται κατά την αξία των αποθεμάτων και κυκλοφορούντων στο τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, με εξαίρεση τα αποθέματα και κυκλοφορούντα που σχετίζονται με μακροχρόνιες συμβάσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 22.
2. Το κόστος αποθεμάτων και κυκλοφορούντων επιμετράται με συνέπεια χρησιμοποιώντας τη μέθοδο πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής, τη μέθοδο τελευταίας εισαγωγής πρώτης εξαγωγής ή τη μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους.
3. Το κόστος αποθεμάτων και κυκλοφορούντων που αφορούν στοιχεία τα οποία δεν είναι κανονικά εναλλάξιμα και αγαθά ή υπηρεσίες που παράγονται ή παρέχονται αντίστοιχα και διαχωρίζονται για ειδικά έργα επιμετράται ατομικά.

Άρθρο 20
Αποτίμηση

1. Η βάση φορολογίας υπολογίζεται βάσει των ακόλουθων στοιχείων:
 - α) τη χρηματική αντιπαροχή για τη συναλλαγή, όπως η τιμή των πωλούμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών·
 - β) την αγοραία αξία, όταν η αντιπαροχή για τη συναλλαγή εν όλω ή εν μέρει δεν είναι χρηματική·
 - γ) την αγοραία αξία στην περίπτωση μη χρηματικής δωρεάς·
 - δ) την αγοραία αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που διακρατούνται για εκμετάλλευση·
2. Η βάση φορολογίας, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και των δαπανών, εκφράζεται σε ευρώ στη διάρκεια του φορολογικού έτους την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους, με την ετήσια μέση συναλλαγματική ισοτιμία του ημερολογιακού έτους που εκδίδεται από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα ή, εάν το φορολογικό έτος δεν συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, με τον μέσο όρο των καθημερινών παρατηρήσεων που εκδίδονται από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στη διάρκεια του φορολογικού έτους.
3. Η παράγραφος 2 δεν εφαρμόζεται σε φορολογούμενη εταιρεία ευρισκόμενη σε κράτος μέλος που δεν έχει υιοθετήσει το ευρώ.

Άρθρο 21
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που διακρατούνται για εκμετάλλευση
(χαρτοφυλάκιο συναλλαγών)

1. Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού θεωρείται ότι διακρατείται για εκμετάλλευση, εάν ισχύει ένα από τα κατωτέρω:
 - α) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον,

- β) αποτελεί μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.
2. Κατά παρέκκλιση των άρθρων 16 και 17, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην αγοραία αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που διακρατούνται για εκμετάλλευση, η οποία υπολογίζεται στην αρχή του φορολογικού έτους ή κατά την ημερομηνία αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, και στην αγοραία αξία τους στο τέλος του ίδιου φορολογικού έτους περιλαμβάνονται στην βάση φορολογίας του εν λόγω φορολογικού έτους.
3. Το προϊόν χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού που διακρατείται για εκμετάλλευση το οποίο διατίθεται προστίθεται στην βάση φορολογίας. Η αγοραία αξία του εν λόγω στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού στην αρχή του φορολογικού έτους ή κατά την ημερομηνία αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, εκπίπτει από την βάση φορολογίας.
4. Όταν εισπράττονται διανεμηθέντα κέρδη για συμμετοχή η οποία διακρατείται για εκμετάλλευση, δεν ισχύει η εξαίρεση από την βάση φορολογίας που αναφέρεται στο στοιχείο δ) του άρθρου 8.
5. Κατά παρέκκλιση του στοιχείου γ) του άρθρου 8, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην αγοραία αξία χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού που δεν διακρατείται πλέον για εκμετάλλευση αλλά διακρατείται ακόμη ως πάγιο στοιχείο, η οποία υπολογίζεται στην αρχή του φορολογικού έτους ή κατά την ημερομηνία αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, και στην αγοραία αξία του στο τέλος του ίδιου φορολογικού έτους περιλαμβάνονται στην βάση φορολογίας του εν λόγω φορολογικού έτους.
- Κατά παρέκκλιση του στοιχείου γ) του άρθρου 8, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην αγοραία αξία χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού που δεν διακρατείται πλέον ως πάγιο στοιχείο αλλά διακρατείται ακόμη για εκμετάλλευση, η οποία υπολογίζεται στην αρχή του φορολογικού έτους ή κατά την ημερομηνία αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, και στην αγοραία αξία του στο τέλος του ίδιου φορολογικού έτους περιλαμβάνονται στην βάση φορολογίας του εν λόγω φορολογικού έτους.
- Η αγοραία αξία χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης στο τέλος του φορολογικού έτους κατά το οποίο μετατράπηκε από πάγιο στοιχείο σε στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού που διακρατείται για εκμετάλλευση και αντιστρόφως είναι επίσης η αγοραία αξία του στην αρχή του έτους που έπεται της εν λόγω μετατροπής.
6. Η περίοδος που αναφέρεται στο στοιχείο γ) του άρθρου 8 αρχίζει ή διακόπτεται όταν το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού παύει πλέον να διακρατείται για εκμετάλλευση ή παύει πλέον να αποτελεί πάγιο στοιχείο.

Άρθρο 22 *Μακροχρόνιες συμβάσεις*

1. Μακροχρόνια σύμβαση είναι εκείνη που πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) συνάπτεται με σκοπό τη μεταποίηση, εγκατάσταση ή κατασκευή, ή την παροχή υπηρεσιών·
- β) η διάρκειά της υπερβαίνει ή αναμένεται να υπερβεί τους 12 μήνες.

2. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 16, τα έσοδα που σχετίζονται με μακροχρόνια σύμβαση θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί για το ποσό που αντιστοιχεί στο μέρος της μακροχρόνιας σύμβασης που ολοκληρώθηκε κατά το αντίστοιχο φορολογικό έτος. Το ποσοστό ολοκλήρωσης της μακροχρόνιας σύμβασης προσδιορίζεται με αναφορά στην αναλογία δαπανών του εν λόγω έτους με τις συνολικές εκτιμώμενες δαπάνες.
3. Οι δαπάνες που συνδέονται με μακροχρόνιες συμβάσεις εκπίπτουν στο φορολογικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιούνται.

Άρθρο 23
Προβλέψεις

1. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 17, εάν στο τέλος του φορολογικού έτους διαπιστώνεται ότι η φορολογούμενη εταιρεία υπέχει νόμιμη υποχρέωση ή πιθανή μελλοντική νόμιμη υποχρέωση, η οποία απορρέει από δραστηριότητες ή συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το συγκεκριμένο ή κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη, κάθε ποσό που προκύπτει από την εν λόγω υποχρέωση το ύψος του οποίου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα εκπίπτει, υπό την προϋπόθεση ότι ο τελικός διακανονισμός του ποσού αναμένεται να οδηγήσει σε δαπάνη που εκπίπτει.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, νόμιμη υποχρέωση δύναται να προκύψει αδιακρίτως από:

- α) σύμβαση·
- β) νομοθεσία·
- γ) διοικητική πράξη γενικής φύσης ή απευθυνόμενης σε συγκεκριμένη φορολογούμενη εταιρεία·
- δ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

Εάν η υποχρέωση συνδέεται με δραστηριότητα ή συναλλαγή η οποία θα συνεχιστεί κατά τα επόμενα φορολογικά έτη, η πρόβλεψη κατανέμεται αναλογικά στην εκτιμώμενη διάρκεια της δραστηριότητας ή της συναλλαγής.

Οι προβλέψεις βάσει του παρόντος άρθρου επανεξετάζονται και διορθώνονται στο τέλος κάθε φορολογικού έτους. Κατά τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας κατά τα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνονται υπόψη τυχόν ποσά που έχουν ήδη τύχει έκπτωσης δυνάμει του παρόντος άρθρου.

2. Ως αξιόπιστη εκτίμηση ποσού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1, νοείται η αναμενόμενη δαπάνη που απαιτείται για τον διακανονισμό της παρούσας νόμιμης υποχρέωσης στο τέλος του φορολογικού έτους, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω εκτίμηση βασίζεται σε όλους τους σχετικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της εμπειρίας από το παρελθόν της εταιρείας, του ομίλου ή του κλάδου. Για την εκτίμηση του ύψους μιας πρόβλεψης, ισχύουν τα ακόλουθα:

- α) λαμβάνονται υπόψη όλοι οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες, ωστόσο, η αβεβαιότητα δεν δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων·
- β) εάν η διάρκεια της πρόβλεψης είναι 12 μήνες και άνω και δεν υπάρχει συμφωνημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, η πρόβλεψη προεξοφλείται με τον ετήσιο μέσο όρο του διατραπεζικού επιτοκίου δανεισμού σε ευρώ (Euribor) για ομόλογα με διάρκεια 12 μηνών, το οποίο δημοσιεύεται από την Ευρωπαϊκή

Κεντρική Τράπεζα, κατά το ημερολογιακό έτος στη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος·

- γ) μελλοντικά γεγονότα λαμβάνονται υπόψη στις περιπτώσεις που αναμένεται ευλόγως να συμβούν·
- δ) λαμβάνονται υπόψη μελλοντικά οφέλη που συνδέονται ευθέως με το γεγονός το οποίο αποτελεί την αιτία της πρόβλεψης.

3. Δεν εκπίπτουν προβλέψεις για:

- α) επαπειλούμενες ζημιές·
- β) μελλοντικές αυξήσεις κόστους.

Άρθρο 24

Συντάξεις

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν έκπτωση των προβλέψεων για συντάξεις.

Άρθρο 25

Εκπτώσεις για επισφαλείς απαιτήσεις

1. Επιτρέπεται έκπτωση για εισπρακτέα επισφαλή απαίτηση, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) στο τέλος του φορολογικού έτους, η φορολογούμενη εταιρεία έχει λάβει όλα τα εύλογα μέτρα, που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, για να επιτύχει την καταβολή του ποσού και είναι πιθανό ότι η απαίτηση δεν θα ικανοποιηθεί εν όλω ή εν μέρει, ή η φορολογούμενη εταιρεία έχει μεγάλο αριθμό ομοιογενών εισπρακτέων απαιτήσεων που απορρέουν όλες από τον ίδιο τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και είναι σε θέση να εκτιμήσει αξιόπιστα το ύψος των εισπρακτέων επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστιαία βάση, υπό την προϋπόθεση ότι η αξία κάθε ομοιογενούς εισπρακτέας απαίτησης είναι μικρότερη από το 0,1% της αξίας όλων των ομοιογενών εισπρακτέων απαιτήσεων. Για να καταλήξει σε αξιόπιστη εκτίμηση, η φορολογούμενη εταιρεία λαμβάνει υπόψη όλους τους σχετικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της παρελθούσας εμπειρίας·
- β) ο οφειλέτης δεν έχει σχέση με τη φορολογούμενη εταιρεία όπως ορίζεται στο άρθρο 3, ούτε ο οφειλέτης και η φορολογούμενη εταιρεία είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 56. Αν ο οφειλέτης είναι φυσικό πρόσωπο, τότε ο ίδιος, ο/η σύζυγος αυτού ή κατ' ευθείαν γραμμή ανιών ή κατιών αυτού δεν συμμετέχουν στη διαχείριση ή τον έλεγχο της φορολογούμενης εταιρείας, ή άμεσα ή έμμεσα στο κεφάλαιο αυτής, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 56·
- γ) δεν έχει ζητηθεί έκπτωση δυνάμει του άρθρου 39 σε σχέση με την επισφαλή απαίτηση·
- δ) εάν η επισφαλής απαίτηση συνδέεται με απαίτηση κατά πελατών, αντίστοιχο ποσό περιλαμβάνεται ως έσοδο στην βάση φορολογίας.

2. Για να προσδιοριστεί εάν ελήφθησαν όλα τα εύλογα μέτρα ώστε να επιτευχθεί η καταβολή του ποσού, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία που παρατίθενται στα στοιχεία α) έως ε), υπό την προϋπόθεση ότι βασίζονται σε αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία:

- α) εάν τα έξοδα είσπραξης είναι δυσανάλογα σε σχέση με την οφειλή·
 - β) εάν υπάρχει προοπτική να πραγματοποιηθεί η είσπραξη·
 - γ) εάν είναι εύλογο, υπό τις περιστάσεις, να αναμένεται ότι η φορολογούμενη εταιρεία θα επιδιώξει την είσπραξη·
 - δ) το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει από την ημερομηνία λήξης της υποχρέωσης·
 - ε) εάν ο οφειλέτης έχει κηρυχθεί αφερεγγυος ή έχει κινηθεί νομική διαδικασία ή έχει εμπλακεί φορέας είσπραξης οφειλών.
3. Εάν διακανονιστεί οφειλή που είχε προηγουμένως τύχει έκπτωσης ως επισφαλής απαίτηση, το εισπραχθέν ποσό προστίθεται στην βάση φορολογίας το έτος του διακανονισμού.

Άρθρο 26

Αντιστάθμιση κινδύνων

1. Τα κέρδη και οι ζημίες από μέσο αντιστάθμισης, που απορρέουν από αποτίμηση ή πράξεις διάθεσης, έχουν την ίδια μεταχείριση με τα αντίστοιχα κέρδη και ζημίες από το αντισταθμισμένο στοιχείο. Υπάρχει σχέση αντιστάθμισης όταν πληρούνται και οι δύο κατωτέρω προϋποθέσεις:
- α) η σχέση αντιστάθμισης έχει καθοριστεί και τεκμηριωθεί επίσημα εκ των προτέρων·
 - β) η αντιστάθμιση αναμένεται να έχει υψηλό βαθμό αποτελεσματικότητας και η αποτελεσματικότητα μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
2. Όταν η σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται ή ένα ήδη διακρατούμενο χρηματοοικονομικό μέσο αντιμετωπίζεται μεταγενέστερα ως μέσο αντιστάθμισης, με συνέπεια τη μετάβασή του σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς, τυχόν διαφορά ανάμεσα στη νέα αξία του μέσου αντιστάθμισης, η οποία καθορίζεται δυνάμει του άρθρου 20 στο τέλος του φορολογικού έτους, και την αγοραία αξία στην αρχή του ίδιου φορολογικού έτους περιλαμβάνεται στην βάση φορολογίας.
- Η αγοραία αξία του μέσου αντιστάθμισης στο τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου πραγματοποιήθηκε η μετάβαση του εν λόγω μέσου σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς συμπίπτει με την αγοραία αξία του στην αρχή του έτους που έπεται της μετάβασης.

Άρθρο 27

Αποτίμηση αποθεμάτων και κυκλοφορούντων

1. Η φορολογούμενη εταιρεία χρησιμοποιεί σταθερά την ίδια μέθοδο για την αποτίμηση όλων των αποθεμάτων και κυκλοφορούντων που είναι της ίδιας φύσεως και έχουν την ίδια χρήση.
- Το κόστος των αποθεμάτων και κυκλοφορούντων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές άμεσες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν στη θέση και την κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά το οικείο φορολογικό έτος.
- Το κόστος δεν περιλαμβάνει τον φόρο προστιθέμενης αξίας που μπορεί να εκπέσει.

Η φορολογούμενη εταιρεία που έχει συμπεριλάβει το έμμεσο κόστος στην αποτίμηση των αποθεμάτων και κυκλοφορούντων πριν υπαχθεί στους κανόνες της παρούσας οδηγίας μπορεί να εξακολουθήσει να εφαρμόζει την προσέγγιση του έμμεσου κόστους.

2. Τα αποθέματα και κυκλοφορούντα αποτιμώνται την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Άρθρο 28

Ασφαλιστικές επιχειρήσεις

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που λαμβάνουν άδεια λειτουργίας σε κράτος μέλος, σύμφωνα με την οδηγία 73/239/ΕΟΚ του Συμβουλίου²⁶ για ασφαλίσεις εκτός των ασφαλειών ζωής, την οδηγία 2002/83/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁷ για την ασφάλιση ζωής και την οδηγία 2005/68/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου²⁸ για αντασφαλίσεις, υπόκεινται στους εξής συμπληρωματικούς κανόνες:

- α) η βάση φορολογίας περιλαμβάνει τη διαφορά σε αγοραία αξία, όπως μετρείται στο τέλος και στην αρχή του ίδιου φορολογικού έτους ή κατά την ολοκλήρωση της αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, των στοιχείων του ενεργητικού στα οποία γίνεται επένδυση προς όφελος των κατόχων ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής που φέρουν τον κίνδυνο της επένδυσης και τα οποία κατέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις του κλάδου ζωής·
- β) η βάση φορολογίας περιλαμβάνει τη διαφορά σε αγοραία αξία, όπως μετρείται κατά τον χρόνο διάθεσης και στην αρχή του φορολογικού έτους ή κατά την ολοκλήρωση της αγοράς, εάν είναι μεταγενέστερη, των στοιχείων του ενεργητικού στα οποία γίνεται επένδυση προς όφελος των κατόχων ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής που φέρουν τον κίνδυνο της επένδυσης και τα οποία κατέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις του κλάδου ζωής·
- γ) η βάση φορολογίας περιλαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη εισπραττόμενα από ασφαλιστικές επιχειρήσεις του κλάδου ζωής·
- δ) τα τεχνικά αποθεματικά που σχηματίζουν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου²⁹ εκπίπτουν, με εξαίρεση τα αποθεματικά εξισορρόπησης. Ένα κράτος μέλος μπορεί να προβλέψει έκπτωση των αποθεματικών εξισορρόπησης. Τα ποσά που εκπίπτουν επανεξετάζονται και διορθώνονται στο τέλος κάθε φορολογικού έτους. Ποσά που έχουν ήδη τύχει

²⁶ Πρώτη οδηγία 73/239/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 1973 περί συντονισμού των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν την ανάληψη δραστηριότητας πρωτασφαλίσεως, εκτός της ασφαλίσεως ζωής, και την άσκηση αυτής (ΕΕ L 228 της 16.8.1973, σ. 3).

²⁷ Οδηγία 2002/83/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Νοεμβρίου 2002, σχετικά με την ασφάλιση ζωής (ΕΕ L 345 της 19.12.2002, σ. 1).

²⁸ Οδηγία 2005/68/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2005, σχετικά με τις αντασφαλίσεις και την τροποποίηση των οδηγιών 73/239/ΕΟΚ, 92/49/ΕΟΚ του Συμβουλίου, καθώς και των οδηγιών 98/78/ΕΚ και 2002/83/ΕΚ (ΕΕ L 323 της 9.12.2005, σ. 1).

²⁹ Οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991 για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΕΕ L 374 της 31.12.1991, σ. 7).

έκπτωσης λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας κατά τα επόμενα έτη.

Άρθρο 29
Φορολόγηση κατά την έξοδο

1. Ποσό που ισούται προς την αγοραία αξία μεταβιβασθέντων στοιχείων ενεργητικού, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών των στοιχείων, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, αντιμετωπίζεται ως πραγματοποιηθέντα έσοδα σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) όταν η φορολογούμενη εταιρεία μεταβιβάζει στοιχεία ενεργητικού από την έδρα της στη μόνιμη εγκατάστασή της σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα·
 - β) όταν η φορολογούμενη εταιρεία μεταβιβάζει στοιχεία ενεργητικού από ευρισκόμενη σε κράτος μέλος μόνιμη εγκατάστασή της στην έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, στον βαθμό που, λόγω της μεταβίβασης, το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα στοιχεία ενεργητικού·
 - γ) όταν η φορολογούμενη εταιρεία μεταφέρει τη φορολογική έδρα της σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία παραμένουν ουσιαστικά συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στο πρώτο κράτος μέλος·
 - δ) όταν η φορολογούμενη εταιρεία μεταφέρει τη δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, στον βαθμό που, λόγω της μεταβίβασης, το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα στοιχεία ενεργητικού.
2. Το κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα στοιχεία ενεργητικού, η φορολογική έδρα ή η δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση δέχεται την αξία που έχει οριστεί από το κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασης ως αξία εκκίνησης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού για φορολογικούς σκοπούς.
3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται επί μεταβιβάσεων στοιχείων ενεργητικού που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση κινητών αξιών ή επί στοιχείων ενεργητικού που παρέχονται ως ασφάλεια ή όταν η μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για τους σκοπούς της διαχείρισης ρευστότητας, όταν τα εν λόγω στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στο κράτος μέλος του μεταβιβάζοντος εντός περιόδου 12 μηνών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Άρθρο 30

Μητρώο πάγιων στοιχείων ενεργητικού

1. Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, ή το κόστος βελτίωσης, καθώς και η σχετική ημερομηνία, καταγράφονται σε μητρώο πάγιων στοιχείων ενεργητικού χωριστά για κάθε πάγιο στοιχείο.
2. Όταν διατίθεται ένα πάγιο στοιχείο, οι λεπτομέρειες της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της ημερομηνίας διάθεσης, και τυχόν προϊόν ή αποζημίωση που εισπράττεται ως αποτέλεσμα της διάθεσης, καταγράφονται στο μητρώο πάγιων στοιχείων ενεργητικού.
3. Το μητρώο πάγιων στοιχείων ενεργητικού τηρείται κατά τρόπο που παρέχει επαρκή πληροφόρηση, συμπεριλαμβανομένων των στοιχείων περί απόσβεσης, για τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας.

Άρθρο 31

Βάση απόσβεσης

1. Η βάση απόσβεσης περιλαμβάνει δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την κτήση, την κατασκευή ή τη βελτίωση ενός πάγιου στοιχείου ενεργητικού. Στις δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας που μπορεί να εκπέσει. Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, ή το κόστος βελτίωσης, πάγιου στοιχείου ενεργητικού δεν περιλαμβάνουν τόκο.
2. Η βάση απόσβεσης ενός στοιχείου ενεργητικού που έχει ληφθεί ως δωρεά είναι η αγοραία αξία του όπως περιλαμβάνεται στα έσοδα.
3. Η βάση απόσβεσης ενός πάγιου στοιχείου ενεργητικού που υπόκειται σε απόσβεση μειώνεται με την αφαίρεση του ποσού κάθε δημόσιας επιδότησης που συνδέεται άμεσα με την κτήση, την κατασκευή ή τη βελτίωση του στοιχείου, όπως αναφέρεται στο άρθρο 8 στοιχείο α).
4. Η απόσβεση πάγιων στοιχείων ενεργητικού που δεν είναι διαθέσιμα προς χρήση δεν λαμβάνεται υπόψη.

Άρθρο 32

Δικαίωμα απόσβεσης

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, η έκπτωση για τις αποσβέσεις γίνεται από τον οικονομικό κύριο.
2. Στην περίπτωση συμβάσεων μίσθωσης στα οποία η οικονομική και η νόμιμη κυριότητα δεν συμπίπτουν, ο οικονομικός κύριος δικαιούται να εκπέσει το στοιχείο των τόκων που περιλαμβάνουν οι πληρωμές μισθωμάτων από την βάση φορολογίας, εκτός και αν το εν λόγω στοιχείο δεν περιλαμβάνεται στη φορολογική βάση του νόμιμου κυρίου.
3. Εάν ο οικονομικός κύριος ενός στοιχείου ενεργητικού δεν μπορεί να προσδιορισθεί, ο νόμιμος κύριος δικαιούται να εκπέσει το ποσό της απόσβεσης. Στην περίπτωση

αυτή, αμφότερα τα στοιχεία τόκων και κεφαλαίου που περιέχουν οι πληρωμές μισθωμάτων περιλαμβάνονται στην βάση φορολογίας του νόμιμου κύριου και εκπίπτουν από τον μισθωτή.

4. Δεν είναι δυνατή η απόσβεση πάγιου στοιχείου ενεργητικού ταυτόχρονα από περισσότερες από μία φορολογούμενες εταιρείες, εκτός εάν η νόμιμη ή η οικονομική κυριότητα είναι μοιρασμένη μεταξύ περισσότερων φορολογούμενων επιχειρήσεων.
5. Η φορολογούμενη εταιρεία δεν μπορεί να αποποιηθεί την απόσβεση.
6. Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 66 σχετικά με:
 - α) τον ορισμό της νόμιμης και της οικονομικής κυριότητας, συγκεκριμένα σε σχέση με τα μισθωμένα στοιχεία ενεργητικού·
 - β) τον υπολογισμό των στοιχείων κεφαλαίου και τόκων που περιέχουν οι πληρωμές μισθωμάτων·
 - γ) τον υπολογισμό της βάσης απόσβεσης ενός μισθωμένου στοιχείου ενεργητικού.

Άρθρο 33

Στοιχεία ενεργητικού που υπόκεινται σε απόσβεση ατομικά

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 και των άρθρων 37 και 38, τα πάγια στοιχεία ενεργητικού υπόκεινται σε απόσβεση ατομικά στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους σε γραμμική βάση. Η ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου καθορίζεται ως εξής:
 - α) κτίρια εμπορικής φύσης, κτίρια γραφείων και λοιπά κτίρια, καθώς και κάθε άλλος τύπος στοιχείων ακίνητης περιουσίας που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, με εξαίρεση τα κτίρια και τις δομές βιομηχανικού χαρακτήρα: 40 έτη·
 - β) κτίρια και δομές βιομηχανικού χαρακτήρα: 25 έτη·
 - γ) μακράς διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού, πέραν των στοιχείων που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β): 15 έτη·
 - δ) μέσης διάρκειας πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού: 8 έτη·
 - ε) πάγια άυλα στοιχεία ενεργητικού: η περίοδος για την οποία το στοιχείο απολαύει νόμιμης προστασίας ή για την οποία έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα ή, όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η περίοδος αυτή, 15 έτη.
2. Η απόσβεση των μεταχειρισμένων κτιρίων και άλλων τύπων στοιχείων ακίνητης περιουσίας, των μεταχειρισμένων πάγιων υλικών στοιχείων μακράς διάρκειας, των μεταχειρισμένων πάγιων υλικών στοιχείων μέσης διάρκειας και των μεταχειρισμένων πάγιων άυλων στοιχείων ενεργητικού γίνεται σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:
 - α) μεταχειρισμένα κτίρια εμπορικής φύσης, κτίρια γραφείων ή λοιπά κτίρια, καθώς και κάθε άλλος τύπος στοιχείων ακίνητης περιουσίας που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, με εξαίρεση τα κτίρια και τις δομές βιομηχανικού χαρακτήρα: σε διάστημα 40 ετών, εκτός εάν η φορολογούμενη εταιρεία αποδείξει ότι η εκτιμώμενη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι συντομότερη από 40 έτη, οπότε η απόσβεση γίνεται στο διάστημα αυτής της συντομότερης περιόδου·

- β) μεταχειρισμένα κτίρια και δομές βιομηχανικού χαρακτήρα: σε διάστημα 25 ετών, εκτός εάν η φορολογούμενη εταιρεία αποδείξει ότι η εκτιμώμενη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι συντομότερη από 25 έτη, οπότε η απόσβεση γίνεται στο διάστημα αυτής της συντομότερης περιόδου·
- γ) μεταχειρισμένα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού μακράς διάρκειας, πέραν των στοιχείων που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β): σε διάστημα 15 ετών, εκτός εάν η φορολογούμενη εταιρεία αποδείξει ότι η εκτιμώμενη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι συντομότερη από 15 έτη, οπότε η απόσβεση γίνεται στο διάστημα αυτής της συντομότερης περιόδου·
- δ) μεταχειρισμένα πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού μέσης διάρκειας: σε διάστημα 8 ετών, εκτός εάν η φορολογούμενη εταιρεία αποδείξει ότι η εκτιμώμενη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι συντομότερη από 8 έτη, οπότε η απόσβεση γίνεται στο διάστημα αυτής της συντομότερης περιόδου·
- ε) μεταχειρισμένα πάγια άυλα στοιχεία ενεργητικού: σε διάστημα 15 ετών, εκτός εάν η εναπομένουσα περίοδος για την οποία το στοιχείο απολαύει νόμιμης προστασίας ή για την οποία έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα μπορεί να προσδιοριστεί, οπότε η απόσβεση γίνεται στο διάστημα αυτής της περιόδου.

Άρθρο 34 *Χρονικό πλαίσιο*

1. Απόσβεση ενός πλήρους έτους εκπίπτει κατά το έτος κτήσης ή έναρξης λειτουργίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, εάν αυτή είναι μεταγενέστερη. Δεν εκπίπτουν αποσβέσεις κατά το έτος διάθεσης του στοιχείου.
2. Η φορολογητέα αξία πάγιου περιουσιακού στοιχείου που διατίθεται, ή έχει υποστεί ζημίες σε βαθμό που δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, και η φορολογητέα αξία τυχόν κόστους βελτίωσης του εν λόγω στοιχείου εκπίπτουν από την βάση φορολογίας κατά το έτος της διάθεσης ή της ζημίας.
3. Εάν για ένα πάγιο υλικό περιουσιακό στοιχείο που δεν υπόκειται σε απόσβεση έγινε έκτακτη μείωση της αξίας δυνάμει του άρθρου 39, το εκπεστέο κόστος δυνάμει του άρθρου 18 μειώνεται για να ληφθεί υπόψη η έκτακτη έκπτωση που έχει ήδη λάβει η φορολογούμενη εταιρεία.

Άρθρο 35 *Φορολογική ελάφρυνση για την αγορά στοιχείων ενεργητικού προς αντικατάσταση παλαιών*

1. Όταν το προϊόν της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για ζημίες, στοιχείου ενεργητικού που υπόκειται σε ατομική απόσβεση ή πάγιου υλικού στοιχείου ενεργητικού που δεν υπόκειται σε φθορά και οικονομική απαξίωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο στοιχείο α) του άρθρου 38, πρόκειται να επανεπενδυθεί σε στοιχείο ενεργητικού που χρησιμοποιείται για τον ίδιο ή για παρεμφερή επιχειρηματικό σκοπό πριν από το τέλος του δεύτερου φορολογικού έτους που έπεται του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η διάθεση, το ποσό κατά το οποίο το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει την φορολογητέα αξία του στοιχείου ενεργητικού εκπίπτει κατά το έτος της διάθεσης. Η βάση απόσβεσης του στοιχείου αντικατάστασης μειώνεται κατά το ισόποσο.

Στοιχείο ενεργητικού που διατίθεται εκουσίως πρέπει να έχει παραμείνει στην κυριότητα της εταιρείας τουλάχιστον επί τριετία πριν από τη διάθεση.

2. Το στοιχείο αντικατάστασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1 μπορεί να αγοραστεί κατά το φορολογικό έτος πριν από τη διάθεση. Όταν το στοιχείο αντικατάστασης δεν αγοραστεί πριν από το τέλος του δεύτερου φορολογικού έτους που έπεται του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η διάθεση του στοιχείου, το ποσό που εξέπεσε κατά το έτος της διάθεσης, προσαυξημένο κατά 10 %, προστίθεται στην βάση φορολογίας του δεύτερου φορολογικού έτους μετά τη διάθεση.

Άρθρο 36

Απόσβεση του κόστους βελτίωσης

1. Η απόσβεση του κόστους βελτίωσης γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες που εφαρμόζονται στο πάγιο στοιχείο που βελτιώθηκε, ως εάν επρόκειτο για νεοαποκτηθέν πάγιο στοιχείο. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω, η απόσβεση του κόστους βελτίωσης που αφορά μισθωμένα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 32 και το άρθρο 33 παράγραφος 2 στοιχείο α).
2. Όταν η φορολογούμενη εταιρεία αποδεικνύει ότι η εκτιμώμενη εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή πάγιου στοιχείου ενεργητικού που υπόκειται σε ατομική απόσβεση είναι συντομότερη από την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου που προσδιορίζεται στο άρθρο 33 παράγραφος 1, η απόσβεση του κόστους βελτίωσης γίνεται στο διάστημα αυτής της συντομότερης περιόδου.

Άρθρο 37

Ομάδα στοιχείων ενεργητικού

1. Τα πάγια στοιχεία ενεργητικού εκτός εκείνων που αναφέρονται στα άρθρα 33 και 38 υπόκεινται σε απόσβεση από κοινού σε μια ομάδα στοιχείων ενεργητικού με ετήσιο ποσοστό 25 % της βάσης απόσβεσης.
2. Η βάση απόσβεσης της ομάδας στοιχείων ενεργητικού στο τέλος ενός φορολογικού έτους είναι η φορολογητέα αξία της στο τέλος του προηγούμενου φορολογικού έτους, διορθωμένη για τα στοιχεία που εισέρχονται και εξέρχονται από την ομάδα στη διάρκεια του οικείου φορολογικού έτους. Το κόστος κτήσης ή κατασκευής και το κόστος βελτίωσης στοιχείων ενεργητικού προστίθενται στη βάση απόσβεσης, ενώ εκπίπτουν το προϊόν της διάθεσης στοιχείων και τυχόν αποζημίωση που εισπράττεται για την απώλεια ή την καταστροφή ενός στοιχείου ενεργητικού.
3. Όταν η βάση απόσβεσης που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 είναι αρνητική, προστίθεται ένα ποσό μέχρι η βάση απόσβεσης να είναι μηδενική. Το ίδιο ποσό προστίθεται στην βάση φορολογίας.

Άρθρο 38

Στοιχεία ενεργητικού που δεν υπόκεινται σε απόσβεση

Τα ακόλουθα στοιχεία ενεργητικού δεν υπόκεινται σε απόσβεση:

- α) πάγια υλικά στοιχεία ενεργητικού που δεν υπόκεινται σε φθορά και οικονομική απαξίωση, όπως γήπεδα, έργα τέχνης, αντίκες ή κοσμήματα·

β) χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού.

Άρθρο 39
Εκτακτη μείωση αξίας

1. Η φορολογούμενη εταιρεία που αποδεικνύει ότι η αξία ενός πάγιου υλικού στοιχείου που δεν υπόκειται σε απόσβεση, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 38 στοιχείο α), έχει υποστεί μείωση στο τέλος του φορολογικού έτους λόγω ανωτέρας βίας ή εγκληματικών ενεργειών τρίτων μπορεί να εκπέσει από την βάση φορολογίας ποσό ίσο προς την εν λόγω μείωσης της αξίας. Ωστόσο, δεν μπορεί να γίνει έκπτωση για στοιχεία ενεργητικού το προϊόν της διάθεσης των οποίων απαλλάσσεται από τη φορολογία.
2. Όταν η αξία ενός στοιχείου ενεργητικού για το οποίο έχει γίνει απόσβεση στη διάρκεια του προηγούμενου φορολογικού έτους, κατά τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1, στη συνέχεια αυξηθεί, ποσό ίσο προς την αύξηση προστίθεται στην βάση φορολογίας του έτους κατά το οποίο σημειώνεται η αύξηση. Ωστόσο, το σύνολο των προστιθέμενων ποσών δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της έκπτωσης που είχε αρχικά χορηγηθεί.

Άρθρο 40
Καθορισμός κατηγοριών πάγιων στοιχείων ενεργητικού

Η Επιτροπή εξουσιοδοτείται να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 66 προκειμένου να ορίζει ακριβέστερα τις κατηγορίες παγίων στοιχείων ενεργητικού που αναφέρονται στο παρόν κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΖΗΜΙΕΣ

Άρθρο 41
Ζημίες

1. Ζημίες που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους από ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία ή από μόνιμη εγκατάσταση μη ημεδαπής φορολογούμενης εταιρείας μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενες χρήσεις και να εκπέσουν κατά τα επόμενα φορολογικά έτη, εκτός εάν προβλέπεται άλλως στην παρούσα οδηγία.
2. Η μείωση της βάσης φορολογίας ως αποτέλεσμα της λήψης υπόψη ζημιών προηγούμενων φορολογικών ετών δεν μπορεί να οδηγήσει σε αρνητικό ποσό.
3. Ζημίες που πραγματοποιήθηκαν από ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία ή από μόνιμη εγκατάσταση μη ημεδαπής φορολογούμενης εταιρείας κατά τα προηγούμενα έτη δεν εκπίπτουν όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) άλλη εταιρεία αποκτά συμμετοχή στη φορολογούμενη εταιρεία με αποτέλεσμα η αποκτηθείσα φορολογούμενη εταιρεία να καθίσταται πληρούσα τις προϋποθέσεις θυγατρική του αγοραστή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3.

- β) σημειώνεται σημαντική αλλαγή δραστηριότητας της αποκτηθείσας φορολογικής εταιρείας, γεγονός που σημαίνει ότι η αποκτηθείσα φορολογούμενη εταιρεία διακόπτει συγκεκριμένη δραστηριότητα που αντιπροσώπευε άνω του [60 %] του κύκλου εργασιών της κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος ή ξεκινά νέες δραστηριότητες που αντιπροσωπεύουν άνω του [60 %] του κύκλου εργασιών της κατά το φορολογικό έτος της εισαγωγής τους ή κατά το επόμενο φορολογικό έτος.
4. Οι παλαιότερες ζημίες εκπίπτουν πρώτες.

Άρθρο 42

Ελάφρυνση για ζημίες και ανάκτηση

1. Ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία που εξακολουθεί να είναι επικερδής μετά την έκπτωση των ζημιών της σύμφωνα με το άρθρο 41 δύναται επιπροσθέτως να εκπέσει, κατά το ίδιο φορολογικό έτος, ζημίες πραγματοποιηθείσες από τις άμεσες θυγατρικές της που πληρούν τις προϋποθέσεις, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 1, ή από μόνιμη ή μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη. Αυτή η ελάφρυνση για ζημίες παρέχεται για περιορισμένο χρονικό διάστημα σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου.
2. Η έκπτωση είναι ανάλογη της συμμετοχής της ημεδαπής φορολογούμενης εταιρείας στις πληρούσες τις προϋποθέσεις θυγατρικές της, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 1, και πλήρης για τις μόνιμες εγκαταστάσεις. Η μείωση της βάσης φορολογίας της ημεδαπής φορολογούμενης εταιρείας δεν μπορεί σε καμία περίπτωση οδηγήσει σε αρνητικό ποσό.
3. Η ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία προσθέτει ακολούθως στη φορολογική βάση της, έως του ποσού που είχε προηγουμένως εκπέσει ως ζημία, τυχόν μεταγενέστερα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τις πληρούσες τις προϋποθέσεις θυγατρικές της, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 1 ή από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της.
4. Ζημίες που εκπίπτουν σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 ενσωματώνονται εκ νέου αυτόματα στη φορολογική βάση της ημεδαπής φορολογούμενης εταιρείας σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) όταν, στο τέλος του πέμπτου φορολογικού έτους μετά την έκπτωση των ζημιών, δεν έχει ενσωματωθεί εκ νέου κέρδος ή τα εκ νέου ενσωματωμένα κέρδη δεν αντιστοιχούν στο συνολικό ποσό των εκπιπτόμενων ζημιών·
 - β) όταν η πληρούσα τις προϋποθέσεις θυγατρική, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 1, πωλείται, τίθεται υπό εκκαθάριση ή μετατρέπεται σε μόνιμη εγκατάσταση·
 - γ) όταν η μόνιμη εγκατάσταση πωλείται, τίθεται υπό εκκαθάριση ή μετατρέπεται σε θυγατρική·
 - δ) όταν η μητρική εταιρεία παύει να πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 3 παράγραφος 1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΙΣΟΔΟΥ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΒΑΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΑΥΤΟ

Άρθρο 43

Αναγνώριση και αποτίμηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αναγνωρίζονται στην αξία τους, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες αμέσως πριν από την ημερομηνία κατά την οποία οι κανόνες της παρούσας οδηγίας αρχίζουν να εφαρμόζονται στη φορολογούμενη εταιρεία.

Άρθρο 44

Χαρακτηρισμός των πάγιων στοιχείων ενεργητικού για σκοπούς απόσβεσης

Επιπροσθέτως των άρθρων 30 έως 40, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες σε ό,τι αφορά την απόσβεση πάγιων στοιχείων ενεργητικού που μεταβαίνουν από εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών στο σύστημα της βάσης φορολογίας:

- α) τα πάγια στοιχεία ενεργητικού που υπόκεινται σε απόσβεση ατομικά, τόσο βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμοζόταν προηγουμένως στην φορολογούμενη εταιρεία όσο και βάσει των κανόνων της παρούσας οδηγίας, υπόκεινται σε αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 2·
- β) τα πάγια στοιχεία ενεργητικού που υπέκειντο σε απόσβεση ατομικά βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμοζόταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία, όχι όμως και βάσει των κανόνων της παρούσας οδηγίας, εντάσσονται στην ομάδα στοιχείων ενεργητικού που αναφέρεται στο άρθρο 37·
- γ) τα πάγια στοιχεία ενεργητικού που ανήκαν σε ομάδα στοιχείων ενεργητικού για σκοπούς απόσβεσης βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμοζόταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία, εισέρχονται στην ομάδα στοιχείων ενεργητικού που αναφέρεται στο άρθρο 37, ανεξαρτήτως του αν θα μπορούσαν να υπόκεινται σε ατομική απόσβεση βάσει των κανόνων της παρούσας οδηγίας·
- δ) τα πάγια στοιχεία ενεργητικού που δεν υπέκειντο σε απόσβεση ή δεν είχαν αποσβεσθεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμοζόταν προηγουμένως στην φορολογούμενη εταιρεία, αλλά υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των κανόνων της παρούσας οδηγίας, υπόκεινται σε αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 1 ή το άρθρο 37, ανάλογα με την περίπτωση·
- ε) τα στοιχεία ενεργητικού που υπέκειντο σε απόσβεση ατομικά ή περιλαμβάνονταν σε ομάδα στοιχείων ενεργητικού για σκοπούς απόσβεσης δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμοζόταν προηγουμένως στην φορολογούμενη εταιρεία αλλά δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάσει των κανόνων της παρούσας οδηγίας, αναγνωρίζονται στη φορολογητέα αξία τους, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες αμέσως πριν από την ημερομηνία κατά την οποία οι κανόνες της παρούσας οδηγίας αρχίζουν να εφαρμόζονται στη φορολογούμενη

εταιρεία. Η φορολογητέα αξία των εν λόγω στοιχείων εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου διατίθενται τα στοιχεία, υπό την προϋπόθεση ότι το προϊόν της διάθεσης περιλαμβάνεται στην βάση φορολογίας.

Άρθρο 45

Μακροχρόνιες συμβάσεις

1. Έσοδα και δαπάνες τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφοι 2 και 3, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν προτού αρχίσουν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στη φορολογούμενη εταιρεία, αλλά δεν είχαν ακόμη συμπεριληφθεί στη φορολογική βάση δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμόζονταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία, προστίθενται στη φορολογική βάση ή αφαιρούνται από αυτήν, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία που εφαρμόζονταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία.
2. Έσοδα τα οποία, πριν υπαχθεί η φορολογούμενη εταιρεία στους κανόνες της παρούσας οδηγίας, φορολογούνταν βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών βαρύτερα από ό,τι αν είχαν συμπεριληφθεί στην βάση φορολογίας δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 2, αφαιρούνται από την βάση φορολογίας το πρώτο φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου αρχίζουν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στη φορολογούμενη εταιρεία.

Άρθρο 46

Προβλέψεις, έσοδα και εκπτώσεις

1. Οι προβλέψεις που αναφέρονται στο άρθρο 23 και οι εκπτώσεις για επισφαλείς απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 25 εκπίπτουν μόνον εφόσον προκύπτουν από δραστηριότητες ή συναλλαγές που πραγματοποιούνται αφότου άρχισαν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στη φορολογούμενη εταιρεία.
2. Έσοδα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 16, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν προτού η φορολογούμενη εταιρεία υπαχθεί στους κανόνες της παρούσας οδηγίας, αλλά δεν είχαν ακόμη συμπεριληφθεί στη φορολογική βάση δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που εφαρμόζονταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία, προστίθενται στην βάση φορολογίας σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία που εφαρμόζονταν προηγουμένως στη φορολογούμενη εταιρεία.
3. Δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αφότου άρχισαν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στη φορολογούμενη εταιρεία, οι οποίες, όμως, αφορούν δραστηριότητες ή συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν από την εφαρμογή της οδηγίας, και για τις οποίες δεν έγινε έκπτωση, εκπίπτουν.
4. Ποσά που έχουν ήδη εκπέσει από φορολογούμενη εταιρεία προτού αρχίσουν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στην εν λόγω εταιρεία δεν μπορούν να εκπέσουν εκ νέου.

Άρθρο 47

Ζημίες προ της υπαγωγής

Φορολογούμενη εταιρεία που μεταφέρει σε επόμενες χρήσεις ζημίες που δεν έτυχαν φορολογικής ελάφρυνσης οι οποίες πραγματοποιήθηκαν προτού αρχίσουν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στην εν λόγω εταιρεία, μπορεί να εκπέσει τις εν λόγω

ζημίες από την βάση φορολογίας της εάν, και στον βαθμό που, η εθνική νομοθεσία που εφαρμόζοταν στη φορολογούμενη εταιρεία και σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω ζημίες επιτρέπει την έκπτωση αυτή.

Άρθρο 48

Αναγνώριση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

Τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού φορολογούμενης εταιρείας στην οποία δεν ισχύουν πλέον οι κανόνες της παρούσας οδηγίας αναγνωρίζονται στην αξία τους, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας, εκτός εάν προβλέπεται άλλως στην παρούσα οδηγία.

Άρθρο 49

Αναγνώριση της ομάδας στοιχείων ενεργητικού φορολογούμενης εταιρείας

Η ομάδα στοιχείων ενεργητικού φορολογούμενης εταιρείας στην οποία δεν εφαρμόζονται πλέον οι κανόνες της παρούσας οδηγίας αναγνωρίζεται, για τους σκοπούς των εθνικών φορολογικών διατάξεων που θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια, ως ενιαία ομάδα στοιχείων ενεργητικού, η οποία υπόκειται σε απόσβεση με τη φθίνουσα μέθοδο και με ετήσιο ποσοστό 25%.

Άρθρο 50

Έσοδα και δαπάνες που προκύπτουν από μακροχρόνιες συμβάσεις

Τα έσοδα και οι δαπάνες που προκύπτουν από μακροχρόνιες συμβάσεις φορολογούμενης εταιρείας στην οποία δεν εφαρμόζονται πλέον οι κανόνες της παρούσας οδηγίας αντιμετωπίζονται σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών που θα εφαρμόζεται στη συνέχεια. Ωστόσο, τα έσοδα και οι δαπάνες που έχουν ήδη ληφθεί υπόψη για φορολογικούς σκοπούς δυνάμει των κανόνων της παρούσας οδηγίας δεν λαμβάνονται εκ νέου υπόψη.

Άρθρο 51

Προβλέψεις, έσοδα και εκπτώσεις

1. Δαπάνες φορολογούμενης εταιρείας στην οποία δεν εφαρμόζονται πλέον οι κανόνες της παρούσας οδηγίας, οι οποίες έχουν ήδη εκπέσει σύμφωνα με τα άρθρα 9, 23 και 25, δεν μπορούν να εκπέσουν εκ νέου δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που θα εφαρμόζεται στη συνέχεια.
2. Έσοδα φορολογούμενης εταιρείας στην οποία δεν εφαρμόζονται πλέον οι κανόνες της παρούσας οδηγίας, τα οποία η φορολογούμενη εταιρεία έχει ήδη συμπεριλάβει στην βάση φορολογίας της σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 5 και το άρθρο 16, δεν μπορούν να συμπεριληφθούν εκ νέου δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εταιρειών που θα εφαρμόζεται στη συνέχεια.
3. Δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει η φορολογούμενη εταιρεία σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας μέρος των οποίων δεν έχει τύχει ακόμη φορολογικής ελάφρυνσης αφότου έπαυσαν να εφαρμόζονται οι κανόνες της παρούσας οδηγίας στη φορολογούμενη εταιρεία εκπίπτουν σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 52
Ζημίες κατά την έξοδο

Ζημίες που δεν έτυχαν φορολογικής ελάφρυνσης οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τη φορολογούμενη εταιρεία σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εταιρειών που θα εφαρμόζεται στη συνέχεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII

ΣΧΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Άρθρο 53
Μετάπτωση στο σύστημα πίστωσης φόρου (switch-over)

1. Κατά παρέκκλιση των στοιχείων γ) και δ) του άρθρου 8, μια φορολογούμενη εταιρεία δεν απαλλάσσεται του φόρου επί των αλλοδαπής προελεύσεως εισοδημάτων που η φορολογούμενη εταιρεία εισέπραξε ως διανεμηθέντα κέρδη από οντότητα σε τρίτη χώρα ή ως προϊόν της διάθεσης μετοχών που κατείχε οντότητα σε τρίτη χώρα όταν η εν λόγω οντότητα στη χώρα στην οποία εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς υπόκειται σε νόμιμο συντελεστή φορολογίας εταιρειών κατώτερο από το ήμισυ του νόμιμου συντελεστή φορολογίας στον οποίο θα υπόκειτο η φορολογούμενη εταιρεία, ως προς τα εν λόγω εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως, στο κράτος μέλος όπου εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς.

Το πρώτο εδάφιο δεν ισχύει όταν σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς η φορολογούμενη εταιρεία και της τρίτης χώρας όπου εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς η εν λόγω οντότητα δεν επιτρέπει τη μετάπτωση από τη φοροαπαλλαγή στη φορολόγηση των καθορισμένων κατηγοριών εισοδημάτων αλλοδαπής προελεύσεως.
2. Όπου εφαρμόζεται η παράγραφος 1, η φορολογούμενη εταιρεία υπόκειται σε φόρο επί των αλλοδαπής προελεύσεως εισοδημάτων με έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στην τρίτη χώρα από τη φορολογική οφειλή της στο κράτος μέλος όπου εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς. Η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου, όπως υπολογίζεται πριν από την έκπτωση, το οποίο είναι αποδοτέο στο εισόδημα που μπορεί να φορολογηθεί.
3. Τα κράτη μέλη αποκλείουν από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου τις ζημίες στην περίπτωση διάθεσης μετοχών σε οντότητα που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα.

Άρθρο 54
Υπολογισμός του εισοδήματος αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης

Όταν το άρθρο 53 εφαρμόζεται στο εισόδημα μόνιμης εγκατάστασης σε τρίτη χώρα, τα έσοδά της, οι δαπάνες και τα άλλα στοιχεία που εκπίπτουν καθορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 55

Τόκοι και δικαιώματα και λοιπά εισοδήματα φορολογούμενα στην πηγή

1. Μείωση του οφειλόμενου φόρου («πίστωση φόρου») φορολογούμενης εταιρείας επιτρέπεται όταν η εν λόγω φορολογούμενη εταιρεία αποκτά εισόδημα το οποίο έχει φορολογηθεί σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εξαιρουμένου του εισοδήματος που απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 8 στοιχεία γ), δ) ή ε).
2. Κατά τον υπολογισμό της πίστωσης φόρου, από το ποσό του εισοδήματος αφαιρούνται οι συναφείς εκπεστέες δαπάνες.
3. Η πίστωση φόρου για τον οφειλόμενο φόρο σε τρίτη χώρα δεν μπορεί να υπερβεί το τελικό ποσό του φόρου εταιρειών που οφείλει η φορολογούμενη εταιρεία, εκτός εάν ορίζει διαφορετικά συμφωνία που έχει συναφθεί μεταξύ του κράτους μέλους στο οποίο η φορολογούμενη εταιρεία εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς και τρίτης χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Άρθρο 56

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

1. Εάν φορολογούμενη εταιρεία συμμετέχει στη διαχείριση, τον έλεγχο ή, άμεσα ή έμμεσα, στο κεφάλαιο μη φορολογούμενης εταιρείας, ή φορολογούμενης εταιρείας που δεν ανήκει στον ίδιο όμιλο, οι δύο επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Εάν τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν στη διαχείριση, στον έλεγχο ή, άμεσα ή έμμεσα, στο κεφάλαιο φορολογούμενης εταιρείας και μη φορολογούμενης εταιρείας, ή φορολογούμενων εταιρειών που δεν ανήκουν στον ίδιο όμιλο, όλες οι εν λόγω επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Μια φορολογούμενη εταιρεία θεωρείται συνδεδεμένη επιχείρηση ως προς τη μόνιμη εγκατάστασή της σε τρίτη χώρα. Μια μη ημεδαπή φορολογούμενη εταιρεία θεωρείται συνδεδεμένη επιχείρηση ως προς τη μόνιμη εγκατάστασή της σε κράτος μέλος.
2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:
 - α) ως συμμετοχή στον έλεγχο νοείται η κατοχή ποσοστού άνω του 20 % των δικαιωμάτων ψήφου·
 - β) ως συμμετοχή στο κεφάλαιο νοείται δικαίωμα κυριότητας επί ποσοστού άνω του 20 % του κεφαλαίου·
 - γ) ως συμμετοχή στη διαχείριση νοείται η δυνατότητα άσκησης σημαντικής επιρροής στη διαχείριση της συνδεδεμένης επιχείρησης·
 - δ) ένα φυσικό πρόσωπο, ο/η σύζυγος αυτού και οι κατ' ευθείαν γραμμή ανιόντες ή κατιόντες αυτού θεωρούνται ένα και το αυτό πρόσωπο.

Στις έμμεσες συμμετοχές, η εκπλήρωση των προϋποθέσεων των στοιχείων α) και β) της παρούσας παραγράφου κρίνεται με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμών. Φορολογούμενη εταιρεία που κατέχει άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου λογίζεται ως κάτοχος του 100 %.

Για τους σκοπούς του άρθρου 61, όταν υπάρχει μια υβριδική αναντιστοιχία όπου εμπλέκεται μια υβριδική οντότητα, η συμμετοχή των σημείων α) και β) του πρώτου εδαφίου νοείται ως η κατοχή ποσοστού άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου ή δικαίωμα κυριότητας επί ποσοστού άνω του 50 % του κεφαλαίου.

Άρθρο 57

Διόρθωση των τιμών στις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1. Όταν συμφωνούνται ή επιβάλλονται όροι στις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι οποίοι διαφέρουν από τους όρους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τυχόν εισόδημα που θα είχε πραγματοποιήσει η φορολογούμενη εταιρεία, αλλά, εξαιτίας αυτών των όρων, δεν το πραγματοποίησε, περιλαμβάνεται στο εισόδημα της εν λόγω φορολογούμενης εταιρείας και φορολογείται αναλόγως.
2. Ως εισόδημα αποδοτέο σε μόνιμη εγκατάσταση νοείται το εισόδημα που θα αναμενόταν να αποκτήσει η μόνιμη εγκατάσταση, συγκεκριμένα κατά τις δοσοληψίες της με άλλα μέρη της ίδιας φορολογούμενης εταιρείας, εάν ως ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση ανέπτυξε τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα καθήκοντα που επιτελεί, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η φορολογούμενη εταιρεία μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω άλλων μερών της ίδιας φορολογούμενης εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΧ

ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Άρθρο 58

Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων

1. Για τον σκοπό του υπολογισμού της φορολογικής βάσης δυνάμει των κανόνων της παρούσας οδηγίας, ένα κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας εφαρμοστεί με ουσιαστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό της παρούσας οδηγίας, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.
2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν εφαρμόζεται για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.
3. Ρυθμίσεις ή σειρά ρυθμίσεων που δεν λαμβάνονται υπόψη δυνάμει της παραγράφου 1, αντιμετωπίζονται, για τον σκοπό του υπολογισμού της φορολογικής βάσης, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης.

Άρθρο 59
Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες

1. Μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος μέλος της έδρας της εταιρείας, αντιμετωπίζεται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) στην περίπτωση οντότητας, η φορολογούμενη εταιρεία μόνη της, ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του 50 % του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50 % των κερδών της εν λόγω οντότητας· και
- β) ο πραγματικός φόρος εταιρειών που καταβάλλει η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση για τα κέρδη της είναι χαμηλότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου εταιρειών που θα είχε επιβληθεί στα κέρδη της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας και του πραγματικού φόρου εταιρειών που καταβάλλει για τα εν λόγω κέρδη η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

Για τους σκοπούς του στοιχείου β) του πρώτου εδαφίου, για τον υπολογισμό του φόρου εταιρειών που θα είχε επιβληθεί στα κέρδη της οντότητας σύμφωνα με τους κανόνες της οδηγίας στο κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας, δεν λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα τυχόν μόνιμης εγκατάστασης της οντότητας που δεν υπόκειται σε φόρο ή που απαλλάσσεται του φόρου στη δικαιοδοσία της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας.

2. Όταν μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση αντιμετωπίζεται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία βάσει της παραγράφου 1, το μη διανεμηθέν εισόδημα της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης υπόκειται σε φόρο στον βαθμό που προέρχεται από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία·
- β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από διανοητική ιδιοκτησία·
- γ) μερίσματα και εισόδημα από τη διάθεση μετοχών·
- δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση·
- ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες·
- στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία·

Το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία που είναι ημεδαπή ή βρίσκεται σε κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα η οποία είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει συσταθεί για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, η δραστηριότητα της

ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα στον βαθμό που η εν λόγω δραστηριότητα υποστηρίζεται από ανάλογο προσωπικό, εξοπλισμό, στοιχεία ενεργητικού και εγκαταστάσεις.

3. Οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση δεν αντιμετωπίζεται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 όταν το ένα τρίτο κατ' ανώτατο όριο του εισοδήματος που πραγματοποιεί η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση εμπίπτει στις κατηγορίες α) έως στ) της παραγράφου 2.

Χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις δεν αντιμετωπίζονται ως ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 όταν το ένα τρίτο κατ' ανώτατο όριο του εισοδήματος που πραγματοποιεί η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση από τις κατηγορίες α) έως στ) της παραγράφου 2 προέρχεται από συναλλαγές με τη φορολογούμενη εταιρεία ή τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις.

Άρθρο 60

Υπολογισμός του εισοδήματος ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας

1. Το εισόδημα που πρέπει να περιληφθεί στην βάση φορολογίας υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας. Οι ζημίες της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης δεν περιλαμβάνονται στην βάση φορολογίας, αλλά μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις και λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 59 τα επόμενα φορολογικά έτη.
2. Όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία είναι οντότητα, το εισόδημα που πρέπει να περιληφθεί στην βάση φορολογίας υπολογίζεται κατ' αναλογία προς το δικαίωμα της φορολογούμενης εταιρείας για συμμετοχή στα κέρδη της αλλοδαπής οντότητας. Όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία είναι μόνιμη εγκατάσταση, όλο το εισόδημα περιλαμβάνεται στην βάση φορολογίας.
3. Το εισόδημα της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης περιλαμβάνεται στην βάση φορολογίας του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης.
4. Όταν η οντότητα διανέμει κέρδη στη φορολογούμενη εταιρεία από εισόδημα που είχε περιληφθεί προηγουμένως στην βάση φορολογίας της φορολογούμενης εταιρείας δυνάμει του άρθρου 59 και η φορολογούμενη εταιρεία έχει υποχρέωση καταβολής φόρου για τα εν λόγω διανεμόμενα κέρδη, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί προηγουμένως στην βάση φορολογίας δυνάμει του άρθρου 59 αφαιρούνται από την βάση φορολογίας κατά τον υπολογισμό του ύψους του φόρου που οφείλει η φορολογούμενη εταιρεία επί των διανεμομένων κερδών.
5. Όταν η φορολογούμενη εταιρεία διαθέσει τη συμμετοχή της στην οντότητα, από το προϊόν αφαιρούνται, για τον σκοπό του υπολογισμού του οφειλόμενου από την φορολογούμενη εταιρεία φόρου, τα μη διανεμηθέντα ποσά που έχουν ήδη συμπεριληφθεί στην βάση φορολογίας.

Άρθρο 61

Αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

1. Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών οδηγήσει σε διπλή έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις ίδιες δαπάνες ή τις ίδιες ζημίες, η

έκπτωση χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος όπου έχει την πηγή της η εν λόγω πληρωμή, πραγματοποιούνται οι δαπάνες ή προκύπτουν οι ζημίες.

Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτη χώρα οδηγεί σε έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις ίδιες δαπάνες ή τις ίδιες ζημίες, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αρνείται την έκπτωση για την εν λόγω πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες.

2. Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώρηση, το κράτος μέλος του πληρωτή αρνείται την έκπτωση των εν λόγω πληρωμών.

Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτη χώρα οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώρηση:

- α) αν η πληρωμή έχει την πηγή της σε κράτος μέλος, το τελευταίο αρνείται την έκπτωση, ή
- β) αν η πληρωμή έχει την πηγή της σε τρίτη χώρα, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος απαιτεί από τη φορολογούμενη εταιρεία να συμπεριλάβει την εν λόγω πληρωμή στη φορολογητέα βάση, εκτός εάν η τρίτη χώρα έχει ήδη αρνηθεί την έκπτωση ή έχει ζητήσει τη συμπερίληψη της εν λόγω πληρωμής.

3. Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών η οποία αφορά μόνιμη εγκατάσταση οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώρηση, το κράτος μέλος στο οποίο η φορολογούμενη εταιρεία εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς απαιτεί από τη φορολογούμενη εταιρεία να συμπεριλάβει στη φορολογητέα βάση το εισόδημα που αποδίδεται στη μόνιμη εγκατάσταση.

Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων η οποία αφορά μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώρηση, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος απαιτεί από τη φορολογούμενη εταιρεία να συμπεριλάβει στη φορολογητέα βάση το εισόδημα που αποδίδεται στη μόνιμη εγκατάσταση στην τρίτη χώρα.

4. Εφόσον μια πληρωμή από φορολογούμενη εταιρεία προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα άμεσα ή έμμεσα συμψηφίζεται με πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες οι οποίες, λόγω αναντιστοιχίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, εκπίπτουν σε δύο διαφορετικές δικαιοδοσίες εκτός της Ένωσης, το κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας αρνείται την έκπτωση της πληρωμής από φορολογούμενη εταιρεία προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα από τη φορολογητέα βάση, εκτός εάν μία από τις εμπλεκόμενες τρίτες χώρες έχει ήδη αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες που θα τύγχαναν έκπτωσης σε δύο διαφορετικές δικαιοδοσίες.

5. Εφόσον η αντίστοιχη συμπερίληψη εκπίπτουσας πληρωμής από φορολογούμενη εταιρεία προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα άμεσα ή έμμεσα συμψηφίζεται με πληρωμή η οποία, λόγω αναντιστοιχίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, δεν έχει συμπεριληφθεί από τον δικαιούχο της πληρωμής στη φορολογητέα βάση του, το κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας αρνείται την έκπτωση της πληρωμής από φορολογούμενη εταιρεία προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα από τη φορολογητέα βάση, εκτός εάν μία από τις εμπλεκόμενες τρίτες χώρες έχει ήδη αρνηθεί την έκπτωση για τη μη συμπεριληφθείσα πληρωμή.

6. Εφόσον μια αναντιστοιχία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε ελάφρυνση του φόρου που παρακρατείται στην πηγή επί πληρωμής που προκύπτει από

μεταφερόμενο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε περισσότερα από ένα εμπλεκόμενα μέρη, το κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας μειώνει το όφελος της εν λόγω ελάφρυνσης κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα που αφορά τη συγκεκριμένη πληρωμή.

7. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «πληρωτής» νοείται η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση όπου έχει την πηγή της η πληρωμή, πραγματοποιούνται οι δαπάνες ή προκύπτουν οι ζημίες.

Άρθρο 61α

Αναντιστοιχίες ως προς τη φορολογική έδρα

Εφόσον μια πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες φορολογούμενης εταιρείας που εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς σε κράτος μέλος και σε τρίτη χώρα, σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους και της εν λόγω τρίτης χώρας, εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση σε αμφότερες τις δικαιοδοσίες και η εν λόγω πληρωμή, οι δαπάνες ή οι ζημίες μπορούν να συμψηφιστούν στο κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας με φορολογητέο εισόδημα που δεν έχει περιληφθεί στην τρίτη χώρα, το κράτος μέλος της φορολογούμενης εταιρείας αρνείται την έκπτωση για την πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες, εκτός εάν έχει ήδη αρνηθεί η τρίτη χώρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Χ

ΔΙΑΦΑΝΕΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Άρθρο 62

Κατανομή του εισοδήματος διαφανών οντοτήτων σε φορολογούμενες εταιρείες με συμμετοχή σε αυτές

1. Εάν μια οντότητα θεωρείται διαφανής στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, φορολογούμενη εταιρεία με συμμετοχή στην οντότητα περιλαμβάνει στην βάση φορολογίας της το μερίδιό της στο εισόδημα της οντότητας. Για τον σκοπό αυτού του υπολογισμού, το εισόδημα υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της παρούσας οδηγίας.
2. Οι συναλλαγές μεταξύ φορολογούμενης εταιρείας και της οντότητας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεν λαμβάνονται υπόψη, κατ' αναλογία προς το μερίδιο της φορολογούμενης εταιρείας στην οντότητα. Κατ' ακολουθία, ως εισόδημα της φορολογούμενης εταιρείας προερχόμενο από τις συναλλαγές αυτές θεωρείται το τμήμα του ποσού που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και το οποίο αντιστοιχεί στο μερίδιο τρίτων στην οντότητα.
3. Η φορολογούμενη εταιρεία δικαιούται φορολογική ελάφρυνση για λόγους αποφυγής της διπλής φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 55.

Άρθρο 63

Διαπίστωση της διαφάνειας στην περίπτωση οντοτήτων τρίτων χωρών

Το ζήτημα κατά πόσον είναι διαφανής ή όχι μια οντότητα που βρίσκεται σε τρίτη χώρα κρίνεται με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους της φορολογούμενης εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ XI

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Άρθρο 64

Ενημέρωση των αρμόδιων αρχών σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων της παρούσας οδηγίας

Μια εταιρεία κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2 παράγραφοι 1, 2 ή 3 ενημερώνει την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς ή στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 65

Διάρκεια της ενημέρωσης

1. Μια φορολογούμενη εταιρία εφαρμόζει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας για όσο διάστημα εξακολουθεί να έχει τη σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφοι 1 και 2.
2. Φορολογούμενη εταιρία η οποία δεν υπόκειται πλέον στους κανόνες της παρούσας οδηγίας μπορεί να επιλέξει να συνεχίσει να εφαρμόζει τους κανόνες αυτούς υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογούμενη εταιρεία πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 παράγραφος 3.
3. Φορολογούμενη εταιρία η οποία έχει επιλέξει να εφαρμόζει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 3 και η οποία αποφασίζει να διακόψει την εφαρμογή τους στο τέλος της περιόδου των πέντε φορολογικών ετών ενημερώνει σχετικά την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει για φορολογικούς σκοπούς, ή την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της, ανάλογα με την περίπτωση.
4. Φορολογούμενη εταιρεία η οποία έχει επιλέξει να εφαρμόζει τους κανόνες της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 3 και η οποία αποφασίζει να επεκτείνει την εν λόγω εφαρμογή στο τέλος της περιόδου πέντε φορολογικών ετών υποβάλλει στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο έχει τη φορολογική της έδρα, ή στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της, ανάλογα με την περίπτωση, στοιχεία που αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στα σημεία α) και β) του άρθρου 2 παράγραφος 1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ XII

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 66

Άσκηση της εξουσιοδότησης

1. Η εξουσία έκδοσης κατ' εξουσιοδότηση πράξεων ανατίθεται στην Επιτροπή υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο παρόν άρθρο.

2. Η εξουσία έκδοσης κατ' εξουσιοδότηση πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 παράγραφος 5, στο άρθρο 4 παράγραφος 5, στο άρθρο 11 παράγραφος 6, στο άρθρο 32 παράγραφος 5 και στο άρθρο 40 ανατίθεται στην Επιτροπή για αόριστη χρονική περίοδο από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας.
3. Η ανάθεση της εξουσίας έκδοσης κατ' εξουσιοδότηση πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 παράγραφος 5, στο άρθρο 4 παράγραφος 5, στο άρθρο 11 παράγραφος 6, στο άρθρο 32 παράγραφος 5 και στο άρθρο 40 μπορεί να ανακληθεί ανά πάσα στιγμή από το Συμβούλιο. Η απόφαση ανάκλησης επιφέρει τη λήξη της εξουσιοδότησης που προσδιορίζεται στην εν λόγω απόφαση. Αρχίζει να ισχύει την επομένη της δημοσίευσης της απόφασης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία που προσδιορίζεται σε αυτήν. Δεν θίγει την εγκυρότητα των ήδη ισχυουσών κατ' εξουσιοδότηση πράξεων.
4. Μόλις η Επιτροπή εκδώσει μια κατ' εξουσιοδότηση πράξη, την κοινοποιεί στο Συμβούλιο.
5. Μια κατ' εξουσιοδότηση πράξη η οποία εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 5, το άρθρο 4 παράγραφος 5, το άρθρο 11 παράγραφος 6, το άρθρο 32 παράγραφος 5 και το άρθρο 40 τίθεται σε ισχύ μόνο εφόσον δεν διατυπωθούν, εντός [διμήνου] από την ως άνω κοινοποίησή της, αντιρρήσεις από το Συμβούλιο ή εφόσον, πριν από την εκπνοή της προθεσμίας αυτής, το Συμβούλιο έχει ενημερώσει την Επιτροπή ότι δεν θα διατυπώσει αντιρρήσεις. Η ανωτέρω προθεσμία παρατείνεται κατά [δύο μήνες] με πρωτοβουλία του Συμβουλίου.

Άρθρο 67

Ενημέρωση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ενημερώνεται για την έκδοση κατ' εξουσιοδότηση πράξεων από την Επιτροπή, για τυχόν αντιρρήσεις κατ' αυτών, και για την ανάκληση εξουσιοδότησης από το Συμβούλιο.

Άρθρο 68

Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή. Η εν λόγω επιτροπή αποτελεί επιτροπή κατά την έννοια του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 182/2011.
2. Όποτε γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, εφαρμόζεται το άρθρο 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 182/2011.

Άρθρο 69

Επανεξέταση

Η Επιτροπή, πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας οδηγίας, επανεξετάζει την εφαρμογή της και υποβάλλει στο Συμβούλιο έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, η Επιτροπή, τρία έτη μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας οδηγίας, θα εξετάσει τη λειτουργία του άρθρου 11 και θα εξετάσει ενδεχόμενες προσαρμογές στον ορισμό και τη βαθμονόμηση της ΕΦΑΕ. Η Επιτροπή θα προβεί σε διεξοδική ανάλυση του τρόπου με τον οποίο η ΕΦΑΕ μπορεί να ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις που δικαιούνται να επιλέξουν να εφαρμόζουν τους κανόνες της παρούσας οδηγίας για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους μέσω ιδίων κεφαλαίων.

Η Επιτροπή θα κοινοποιήσει τα πορίσματά της στα κράτη μέλη, με σκοπό να λαμβάνονται υπόψη τα εν λόγω πορίσματα για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή των εθνικών συστημάτων φορολογίας των εταιρειών.

Άρθρο 70
Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο

1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν τις διατάξεις αυτές από την 1η Ιανουαρίου 2019.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.
3. Όπου η παρούσα οδηγία αναφέρει χρηματικό ποσό σε ευρώ (EUR), τα κράτη μέλη που δεν έχουν ως νόμισμα το ευρώ δύνανται να επιλέξουν τον υπολογισμό της αντίστοιχης αξίας στο εθνικό νόμισμα κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 71
Έναρξη ισχύος

Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 72
Αποδέκτες

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Στρασβούργο,

Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος