



Απρίλιος, 2024

## Σύνοψη

### Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία του παγκόσμιου ελάχιστου φόρου «Pillar II»

Ο Ν. 5100/2024 ενσωματώνει στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία 2022/2523 του Συμβουλίου της ΕΕ για τη εξασφάλιση ενός παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας για τους πολυεθνικούς ομίλους και τους εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, γνωστή ως Pillar II.

## Αναλυτικά

### Επισκόπηση

Η Οδηγία 2022/2523 («η Οδηγία») εισάγει στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τους κανόνες Pillar II κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), που σκοπό έχουν να θεσπίσουν ένα ελάχιστο παγκόσμιο επίπεδο φορολογίας.

Ο Ν.5100/2024 («ο Νόμος») ακολουθεί σε μεγάλο βαθμό το κείμενο των διατάξεων της Οδηγίας.

Ειδικότερα, εισάγει δύο αλληλένδετους φορολογικούς μηχανισμούς, τον **Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (Κ.Σ.Ε.)** και τον **Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (Κ.Υ.Κ.)**, που από κοινού είναι διεθνώς γνωστοί ως "κανόνες GloBE", μέσω των οποίων θα πρέπει να εισπράττεται ένα πρόσθετο ποσό φόρου (ένας "συμπληρωματικός φόρος") κάθε φορά που ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) ή ενός εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας σε μια δεδομένη δικαιοδοσία είναι κάτω του 15 %.

Ο Νόμος εισάγει το πλαίσιο για τη θέσπιση ενός **Εγχώριου Συμπληρωματικού Φόρου**, ο οποίος προορίζεται να είναι "ενδεδειγμένος" σύμφωνα με τους κανόνες του Pillar II.

Επιπλέον, υιοθετούνται οι ακόλουθοι ασφαλείς λιμένες: ο **Ασφαλής Λιμένας για τον Εγχώριο Συμπληρωματικό Φόρο**, οι προσωρινοί **Ασφαλείς Λιμένες Έκθεσης ανά Χώρα** και ο προσωρινός **Ασφαλής Λιμένας του Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών**. Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η ημερομηνία έναρξης ισχύος των προσωρινών ασφαλών λιμένων Έκθεσης ανά Χώρα και του προσωρινού ασφαλούς λιμένα του Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών.

Στο Νόμο ορίζεται ρητά ότι οι ασφαλείς λιμένες θα ερμηνεύονται σύμφωνα με τα Πρότυπα του ΟΟΣΑ, δηλαδή τις οδηγίες των διοικητικών κατευθύνσεων επί των παγκόσμιων πρότυπων κανόνων κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης του Ο.Ο.Σ.Α./G20, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί. Ωστόσο, δεν ρυθμίζεται κατά πόσο οι εκάστοτε ισχύουσες διοικητικές κατευθυντήριες οδηγίες επί των Πρότυπων Κανόνων του ΟΟΣΑ είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση και κατά την ερμηνεία των λοιπών διατάξεων του Νόμου ή εάν, κατά περίπτωση, θα θεσπίζεται μηχανισμός ενσωμάτωσής τους στο εσωτερικό μας δίκαιο.

Θα πρέπει να σημειωθεί, δε, ότι ο Νόμος ενσωματώνει μόνο τις επιλογές (elections), που περιλαμβάνονται στην Οδηγία και όχι τυχόν πρόσθετες επιλογές που προβλέπονται στις διοικητικές κατευθυντήριες οδηγίες επί των Πρότυπων Κανόνων του ΟΟΣΑ.

## Πεδίο εφαρμογής

Οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται σε εγκατεστημένες στην Ελλάδα συνιστώσες οντότητες που είναι μέλη ΠΕ ή εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας με ετήσια ενοποιημένα έσοδα τουλάχιστον 750.000.000 ευρώ, σε επίπεδο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της απώτερης μητρικής οντότητας για τουλάχιστον δύο από τα τέσσερα οικονομικά έτη που προηγούνται του υπό εξέταση οικονομικού έτους.

Ορισμένες οντότητες εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου, όπως οι κρατικές οντότητες, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, τα συνταξιοδοτικά ταμεία, οι οργανισμοί επενδύσεων και οι φορείς επενδύσεων σε ακίνητα, που είναι τελικές μητρικές οντότητες.

**Παρατήρηση:** Οι όμιλοι θα πρέπει να αξιολογούν ποιες οντότητες θα μπορούσαν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου, συμπεριλαμβανομένων των οντοτήτων που δεν ενοποιούνται σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή που μπορεί να απαιτούν ειδική μεταχείριση βάσει των κανόνων του Pillar II, όπως οι οντότητες μετακύλισης φόρου, οι οντότητες υπό μειοψηφική ιδιοκτησία (δηλαδή οντότητες που ενοποιούνται ολικά και στις οποίες οι όμιλοι κατέχουν άμεση ή έμμεση συμμετοχή μικρότερη του 30%), οι επιχειρηματικές συμπράξεις και άλλες.

## Υπολογισμός αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας

Όσον αφορά τον υπολογισμό του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας μιας συνιστώσας οντότητας, ενσωματώνονται οι αντίστοιχες διατάξεις της Οδηγίας. Το σημείο εκκίνησης είναι το καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) σύμφωνα με το λογιστικό πρότυπο που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πριν από τυχόν αναπροσαρμογές ενοποίησης και εξάλειψης ενδοομιλικών συναλλαγών. Το καθαρό λογιστικό εισόδημα (κέρδος ή ζημία) αναπροσαρμόζεται με ορισμένες προσθήκες και μειώσεις. Εξαιρούνται του υπολογισμού του αποδεκτού εισοδήματος ορισμένα εισοδήματα υπό προϋποθέσεις, π.χ. εισόδημα από μερίσματα, κέρδη και ζημιές ιδίων κεφαλαίων, διεθνές ναυτιλιακό εισόδημα κ.λπ.

Σημειώνεται, επίσης, ότι υιοθετείται ο κανόνας του εξαιρούμενου εισοδήματος λόγω υπόστασης, δηλαδή απαλλάσσεται της επιβολής συμπληρωματικού φόρου ένα μέρος του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας που υπολογίζεται επί προκαθορισμένης αναλογίας στην αξία των ενσώματων παγίων και του κόστους μισθοδοσίας που υφίστανται σε κάθε δικαιοδοσία.

**Παρατήρηση:** Ο ορισμός των εξαιρούμενων μερισμάτων και κεφαλαιακών κερδών για σκοπούς Pillar II είναι ευρύτερος της απαλλαγής της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, η οποία εφαρμόζεται μόνο σε θυγατρικές εγκατεστημένες εντός ΕΕ υπό προϋποθέσεις (τουλάχιστον 10% συμμετοχή και ελάχιστη περίοδος διακράτησης 24 μήνες, κ.λπ.).

## Υπολογισμός αναπροσαρμοσμένων καλυπτόμενων φόρων

Οι αναπροσαρμοσμενη καλυπτόμενοι φόροι λαμβάνονται υπόψιν κατά τον υπολογισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή. Το σημείο εκκίνησης για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων καλυπτόμενων φόρων είναι η δεδουλευμένη τρέχουσα φορολογική δαπάνη όπως παρουσιάζεται στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς και προσαρμόζεται περαιτέρω με ορισμένες προσθήκες και μειώσεις τόσο στον τρέχοντα όσο και στον αναβαλλόμενο φόρο.

**Παρατήρηση:** Ο Νόμος δεν κατονομάζει ποιοι ισχύοντες στην Ελλάδα φόροι εμπίπτουν στον ορισμό των καλυπτόμενων φόρων.

## Υπολογισμός του πραγματικού φορολογικού συντελεστή

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής ενός ομίλου ΠΕ ή εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας, υπολογίζεται για κάθε

οικονομικό έτος και για κάθε δικαιοδοσία, εφόσον υφίσταται συνολικό καθαρό αποδεκτό εισόδημα, ως κλάσμα με αριθμητή τους αναπροσαρμοσμένους καλυπτόμενους φόρους των συνιστωσών οντοτήτων στην δικαιοδοσία και παρονομαστή το συνολικό καθαρό αποδεκτό εισόδημα των συνιστωσών οντοτήτων.

## Μηχανισμοί Φορολόγησης

Οι τρεις μηχανισμοί φορολόγησης που εισάγονται είναι οι κάτωθι:

- **Εγχώριος Συμπληρωματικός Φόρος**

Στις ημεδαπές συνιστώσες οντότητες επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος σε περίπτωση που ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% **(εφαρμόζεται για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2023)**.

- **Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος (Κ.Σ.Ε.)**

Στις τελικές και ενδιάμεσες μητρικές οντότητες εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος στο βαθμό που οι αλλοδαπές και ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες του ομίλου φορολογούνται με πραγματικό συντελεστή κάτω του 15% στη δικαιοδοσία τους **(εφαρμόζεται για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2023)**.

- **Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών (Κ.Υ.Κ.)**

Ο εν λόγω μηχανισμός ασφαλείας ενεργοποιείται στην περίπτωση που η τελική μητρική οντότητα ενός ομίλου ΠΕ είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία τρίτης χώρας με χαμηλή φορολογία που δεν έχει υιοθετήσει τον κανόνα συμπερίληψης του εισοδήματος και οδηγεί στην επιβολή συμπληρωματικού φόρου στις οντότητες του ομίλου που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή. Ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει υπολογίζεται με αναλογία επί του αριθμού των εργαζομένων και της αξίας των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν στις δικαιοδοσίες, οι οποίες έχουν υιοθετήσει τον Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών **(εφαρμόζεται για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2024)**.

Εάν η τελική μητρική οντότητα ενός ομίλου ΠΕ βρίσκεται σε κράτος μέλος που έχει επιλέξει να μην εφαρμόσει τον Κ.Σ.Ε. και τον Κ.Υ.Κ για έξι διαδοχικά οικονομικά έτη που αρχίζουν από τις 31 Δεκεμβρίου 2023, οι συνιστώσες οντότητες του εν λόγω ομίλου ΠΕ που βρίσκονται στην Ελλάδα υπόκεινται στον Κ.Υ.Κ. για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν στις 31 Δεκεμβρίου 2023. Τα κράτη μέλη της ΕΕ που έχουν προβεί στην εν λόγω επιλογή είναι η Εσθονία, η Λετονία, η Μάλτα, η Λιθουανία και η Σλοβακία.

## Εισαγωγή Ασφαλών Λιμένων

Οι Κανόνες Ασφαλών Λιμένων που εισάγονται είναι οι εξής:

- **Προσωρινοί Ασφαλείς Λιμένες Έκθεσης ανά Χώρα (CbCR) με εφαρμογή στα πρώτα τρία οικονομικά έτη**

Ο συμπληρωματικός φόρος για μια δικαιοδοσία ενός ομίλου ΠΕ θεωρείται μηδενικός για ένα οικονομικό έτος, όταν πληρείται τουλάχιστον ένα από τα κατωτέρω κριτήρια:

- Κριτήριο de minimis (τα συνολικά έσοδα όλων των συνιστωσών οντοτήτων που είναι εγκατεστημένες στην εν λόγω δικαιοδοσία είναι χαμηλότερα από 10.000.000 ευρώ και το εισόδημα ή η ζημία όλων των συνιστωσών οντοτήτων στην εν λόγω δικαιοδοσία αντιστοιχεί σε ζημία ή είναι χαμηλότερο από 1.000.000 ευρώ) ή
- Κριτήριο απλοποιημένου πραγματικού φορολογικού συντελεστή (υπολογίζεται με βάση τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών λογαριασμών και της Έκθεσης ανά Χώρα) και πρέπει να είναι ίσος ή μεγαλύτερος από 15% για οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2025, 16% για οικονομικά έτη που αρχίζουν εντός του έτους 2025, και 17% για οικονομικά έτη που αρχίζουν εντός του έτους 2026 ή

- Κριτήριο κερδών συνήθους δραστηριότητας (για να πληρείται το εν λόγω κριτήριο θα πρέπει το ποσό των κερδών προ φόρων σύμφωνα με την Έκθεση ανά Χώρα να μην υπερβαίνει το ποσό του εξαιρούμενου εισοδήματος επί της ουσίας για τις συνιστώσες οντότητες της δικαιοδοσίας)

- Προσωρινός Ασφαλής Λιμένας ενδεδειγμένου Κ.Υ.Κ. με εφαρμογή σε οικονομικά έτη που αρχίζουν πριν την 31/12/2025 και λήγουν πριν από την 31/12/2026

Όταν η τελική μητρική οντότητα ενός ομίλου ΠΕ είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία τρίτης χώρας, η οποία δεν εφαρμόζει ενδεδειγμένο Κ.Σ.Ε., ή όταν η τελική μητρική οντότητα ενός ομίλου ΠΕ είναι εξαιρούμενη οντότητα, οι συνιστώσες οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή υπόκεινται σε συμπληρωματικό φόρο βάσει του Κ.Υ.Κ. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου μηδενίζεται για συνιστώσες οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην δικαιοδοσία της τελικής μητρικής οντότητας αν ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής είναι ίσος ή ψηλότερος από 20%.

- Ασφαλής λιμένας για Εγχώριο Συμπληρωματικό Φόρο

Μια ημεδαπή τελική μητρική οντότητα δεν υπολογίζει συμπληρωματικό φόρο για τις συνιστώσες οντότητες μιας δικαιοδοσίας, εάν ο εγχώριος συμπληρωματικός φόρος που υπολογίζεται στη δικαιοδοσία αυτή κριθεί ότι είναι «ενδεδειγμένος» βάσει της διαδικασίας αξιολόγησης του Ο.Ο.Σ.Α. ως προς το ότι πληροί τα πρότυπα του Ο.Ο.Σ.Α. επί του ασφαλούς λιμένα εγχώριου συμπληρωματικού φόρου.

## Εξαίρεση στα πλαίσια της αρχικής φάσης της διεθνούς δραστηριότητας

Ο συμπληρωματικός φόρος που οφείλεται από τελική μητρική οντότητα ή ενδιάμεση μητρική οντότητα εγκατεστημένη στην ημεδαπή, όταν η τελική μητρική οντότητα είναι εξαιρούμενη οντότητα, μηδενίζεται: α) κατά τα πρώτα πέντε έτη της αρχικής φάσης της διεθνούς δραστηριότητας του ομίλου ΠΕ, β) κατά τα πρώτα πέντε έτη από την πρώτη ημέρα του οικονομικού έτους στο οποίο ο εγχώριος όμιλος μεγάλης κλίμακας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του νόμου για πρώτη φορά.

Όταν η τελική μητρική οντότητα ομίλου ΠΕ είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία τρίτης χώρας, ο συμπληρωματικός φόρος που οφείλεται από συνιστώσα οντότητα εγκατεστημένη στην ημεδαπή μηδενίζεται κατά τα πρώτα πέντε έτη της αρχικής φάσης της διεθνούς δραστηριότητας του εν λόγω ομίλου ΠΕ.

## Κυρώσεις

Όσον αφορά την παράβαση των διατάξεων του νόμου, δεν περιλαμβάνονται ούτε αυτοτελείς κυρώσεις, ούτε ορίζεται η επιβολή των τόκων και των κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών) του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

## Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Οι νέοι κανόνες αφορούν όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και ανήκουν σε όμιλο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Pillar II. Βασικές προκλήσεις ενόψει της εφαρμογής των νέων κανόνων αποτελεί η συλλογή όλων των απαραίτητων δεδομένων για την πραγματοποίηση των απαραίτητων υπολογισμών, πολλά από τα οποία μπορεί να μην υπάρχουν (ή να μην είναι εύκολο να αντληθούν), καθώς και η «αυτοματοποίηση» ορισμένων υποχρεώσεων συμμόρφωσης και υποβολής αναφορών σε επίπεδο ομίλων. Για την ανταπόκριση στις εν λόγω προκλήσεις, θα χρειαστεί επίσης η διάθεση των κατάλληλων πόρων.

Προκειμένου οι συνιστώσες οντότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου να είναι προετοιμασμένες να συμμορφωθούν με τις διατάξεις του, συνιστάται η ακόλουθη αξιολόγηση που περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

- Ανάλυση της εταιρικής δομής του ομίλου, προσδιορισμός και χαρακτηρισμός των συνιστωσών οντοτήτων για τους σκοπούς του Pillar II.

- Επισκόπηση των Εκθέσεων ανά Χώρα και εντοπισμός τυχόν αναγκαίων τροποποιήσεων ώστε να θεωρηθούν ως "ενδεδειγμένες" για τους σκοπούς των υπολογισμών των προσωρινών ασφαλών λιμένων του Pillar II.
- Προσδιορισμός των «υψηλού κινδύνου» φορολογικών δικαιοδοσιών που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προσωρινών ασφαλών λιμένων και διενέργεια εκτίμησης επιπτώσεων με βάση τις προβλέψεις για τα οικονομικά έτη 2024-2026.
- Πραγματοποίηση μιας ανάλυσης δεδομένων (Gap analysis) ώστε να εντοπιστούν τα μη διαθέσιμα δεδομένα. Σημειώνεται ότι ο Κατάλογος Εισαγωγής Δεδομένων (Data Input Catalogue) της PwC είναι μια δομημένη προσέγγιση όλων των δεδομένων που απαιτούνται για τη συμμόρφωση με το Pillar II, η οποία την προετοιμασία όσον αφορά τη συλλογή δεδομένων και το επίπεδο ετοιμότητας, εάν απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για τους σκοπούς Pillar II.
- Εκτέλεση προκαταρκτικών λεπτομερών υπολογισμών του για τις δικαιοδοσίες «υψηλού κινδύνου» που δεν θα εμπίπτουν στους κανόνες ασφαλών λιμένων.
- Παρακολούθηση του καθεστώτος υιοθέτησης ενδεδειγμένου εγχώριου συμπληρωματικού φόρου στις φορολογικές δικαιοδοσίες στις οποίες δραστηριοποιείται ο Όμιλος.

## Ελάτε να μιλήσουμε!

Για μια συζήτηση αναφορικά με το πώς η επιχείρησή σας μπορεί να επηρεαστεί από τους κανόνες Pillar II, παρακαλώ επικοινωνήστε:

### Επικεφαλής του τμήματος παροχής υπηρεσιών διεθνούς φορολογίας



**Σταυρούλα Μαρουσάκη**

Partner, Υπηρεσίες Διεθνούς Φορολογίας  
PwC Ελλάδα

T: +306951089252

E: stavroula.marousaki@pwc.com

© 2024 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.