

Ελάχιστος Φορολογικός Συντελεστής μεγάλων επιχειρήσεων (BEPS Pillar II - Πυλώνας 2) Ν. 5100/2023

- ▶ Ενωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία η οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) για τον ελάχιστο φόρο των μεγάλων επιχειρήσεων.
- ▶ Η σχετική νομοθεσία περιλαμβάνει πρόβλεψη για Εγχώριο Συμπληρωματικό Φόρο (ΕΣΦ), για Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (ΚΣΕ) και για Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (ΚΥΚ).
- ▶ Παρέχεται προσωρινός «ασφαλής λιμένας» Έκθεσης ανά χώρα (CBCR Safe harbour) καθώς και προσωρινός ασφαλής λιμένας για τον ΚΥΚ.

Με τον πρόσφατο Ν. 5100/2024 (ΦΕΚ Α' 49/05-04-2024) ενσωματώθηκε στην Ελληνική έννομη τάξη η Οδηγία της ΕΕ 2022/2523, σχετικά με την καθιέρωση του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τους μεγάλους εγχώριους ομίλους με ενοποιημένα ετήσια έσοδα άνω των 750 εκατ. Ευρώ.

Οι διατάξεις του Ν. 5100/2024 συνάδουν αφενός με τους πρότυπους κανόνες του δεύτερου Πυλώνα - Pillar II, του ΟΟΣΑ και αφετέρου εναρμονίζουν την Ελληνική φορολογική νομοθεσία με την Οδηγία του δεύτερου Πυλώνα της ΕΕ (Οδηγία 2022/2523 της ΕΕ).

Εγχώριος ελάχιστος συμπληρωματικός φόρος («ΕΣΦ») και ο Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος («ΚΣΕ»). Ο Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών («ΚΥΚ») θα εφαρμοστεί για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 31 Δεκεμβρίου 2024 και μετά.

Ο νόμος προβλέπει προσωρινό/μεταβατικό «ασφαλή λιμένα» Έκθεσης ανά Χώρα (CbCR Safe Harbour), προσωρινό/μεταβατικό «ασφαλή λιμένα» υποφορολογημένων κερδών (UTPR safe harbour) και προσωρινή εξαίρεση για τους ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων που βρίσκονται στην αρχική φάση της διεθνούς δραστηριότητάς του.

Με ισχύ για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 31 Δεκεμβρίου 2023 και μετά, θεσπίζεται ο ενδεδειγμένος

Πρόσθετες οδηγίες συμμόρφωσης και διαδικασιών αναμένεται να εισαχθούν σχετικά με τις διαδικασίες υποβολής και είσπραξης του συμπληρωματικού φόρου σύμφωνα με τον ενδεδειγμένο ΕΣΦ και τον ΚΣΕ. Σχετικές οδηγίες / διευκρινίσεις αναμένεται να καθοριστούν βάσει Υπουργικών Αποφάσεων που θα εκδοθούν εν ευθέτω χρόνω.

Ιστορικό

Στις 20 Δεκεμβρίου 2021, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης («ΟΟΣΑ») δημοσίευσε τους πρότυπους κανόνες του δεύτερου Πυλώνα (Pillar II), όπως εγκρίθηκαν από το Πλαίσιο του ΟΟΣΑ/ G20 για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών («BEPS») - (βλ. EY Global Tax Alert, [OECD releases Model Rules on Pillar Two Global Minimum Tax: Detailed review](#), με ημερομηνία 22 Δεκεμβρίου 2021). Οι Πρότυποι Κανόνες καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής και τους βασικούς μηχανισμούς για το διεθνές σύστημα κανόνων ελάχιστης φορολογίας του δεύτερου Πυλώνα (Pillar II), το οποίο περιλαμβάνει τον Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος («ΚΣΕ») και τον Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών («ΚΥΚ»), που συλλογικά αναφέρονται ως «Κανόνες GloBE».

Οι πρότυποι κανόνες του δεύτερου Πυλώνα (Pillar II) αποσκοπούν στον καθορισμό ενός ελάχιστου φορολογικού συντελεστή για τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις επί του εισοδήματος που πραγματοποιείται στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται. Οι εν λόγω κανόνες παρουσιάζονται ως πρότυπο το οποίο οι χώρες μπορούν να χρησιμοποιήσουν για να αναπτύξουν τη δική τους εγχώρια νομοθεσία.

Στις 15 Δεκεμβρίου 2022, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης («ΕΕ») ενέκρινε ομόφωνα την οδηγία που διασφαλίζει ένα ελάχιστο παγκόσμιο επίπεδο φορολογίας για τους ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων και τους μεγάλους εγχώριους ομίλους εντός Ε.Ε (η «Οδηγία») - (βλ. EY Global Tax Alert, [EU Member States unanimously adopt Directive implementing Pillar Two Global Minimum Tax rules](#), με ημερομηνία 15 Δεκεμβρίου 2022). Η οδηγία σκοπεύει να διασφαλίσει ότι οι κανόνες GloBE εφαρμόζονται συντονισμένα σε ολόκληρη την ΕΕ, όπως προσαρμόζονται για να συμμορφώνονται με το δίκαιο της ΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της ενιαίας αγοράς της ΕΕ.

Οι κυριότερες διατάξεις του νόμου έχουν ως ακολούθως:

Πεδίο Εφαρμογής

Οι κανόνες εφαρμόζονται σε όλους τους πολυεθνικούς ομίλους και τους μεγάλους εγχώριους ομίλους με ετήσιο παγκόσμιο ενοποιημένο κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατ. ευρώ για τουλάχιστον δύο από τα τέσσερα τελευταία φορολογικά έτη.

Χρόνος ισχύος

Με ισχύ για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 31 Δεκεμβρίου 2023 και μετά, θεσπίζεται ο Εγχώριος Συμπληρωματικός Φόρος ("ΕΣΦ") και ο Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος («ΚΣΕ»). Για τα Φορολογικά Έτη που ξεκινούν από 31 Δεκεμβρίου 2024 και μετά θα ισχύει ο Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών («ΚΥΚ»).

Εγχώριος συμπληρωματικός φόρος (ΕΣΦ)

Ο ΕΣΦ υπολογίζεται σύμφωνα με του κανόνες πρότυπο του ΟΟΣΑ (συμπεριλαμβανομένης της εξαίρεσης του εισοδήματος που αντιστοιχεί στην τοπική υπόσταση μιας επιχείρησης όπως αυτή αντανακλάται στο κόστος προσωπικού και ενσώματων παγίων ενός ομίλου στην κάθε χώρα), ενώ προβλέπεται και η εξαίρεση de minimis. Ο προσωρινός «ασφαλής λιμένας» Έκθεσης ανά χώρα ισχύει και για τον ΕΣΦ.

Ο ΕΣΦ μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, ωστόσο δίνεται η επιλογή να καταρτιστεί και βάσει των τοπικών λογιστικών προτύπων ή άλλων εγκεκριμένων χρηματοοικονομικών λογιστικών προτύπων (υπό προϋποθέσεις).

Προσωρινός «ασφαλής λιμένας» Έκθεσης ανά χώρα

Ο νόμος περιλαμβάνει τον προσωρινό «ασφαλή λιμένα» Έκθεσης ανά χώρα, δηλαδή ένα προσωρινό μέτρο που επιτρέπει σε μια πολυεθνική επιχείρηση να αποφύγει τους λεπτομερείς υπολογισμούς του κανόνα GloBE, εάν μπορεί να αποδείξει, με βάση την ενδεδειγμένη έκθεση ανά χώρα ("CbC"), ότι για μια δικαιοδοσία έχει εκπληρώσει ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- Συνολικά έσοδα και Κέρδη προ Φόρων κάτω από το όριο de minimis,
- έναν απλοποιημένο πραγματικό φορολογικό συντελεστή που ισούται ή υπερβαίνει έναν συμφωνημένο συντελεστή,
- κανένα υπερβάλλον κέρδος μετά την εξαίρεση του εισοδήματος επί της ουσίας.

Εάν πληρείται ένα από αυτά τα κριτήρια, ο συμπληρωματικός φόρος σε μια δικαιοδοσία για ένα οικονομικό έτος θα θεωρείται μηδενικός.

Η Μεταβατική Περίοδος καλύπτει όλα τα Φορολογικά Έτη που αρχίζουν έως και τις 31/12/2026, αλλά δεν περιλαμβάνει το Φορολογικό Έτος που λήγει από 01/07/2028 και μετά.

Ο Νόμος επιβεβαιώνει ότι οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ χρησιμεύουν ως μέσο ερμηνείας για την εφαρμογή των κανόνων του δεύτερου Πυλώνα (Pillar II).

Άλλοι ασφαλείς λιμένες

- Ο Νόμος περιλαμβάνει τον προσωρινό ασφαλή λιμένα Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (ΚΥΚ), μειώνοντας ως εκ τούτου τον συμπληρωματικό φόρο σε μηδέν για συνιστώσες οντότητες με χαμηλή φορολόγηση που είναι εγκατεστημένες στη δικαιοδοσία της τελικής μητρικής οντότητας, αν στη δικαιοδοσία αυτή ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στα κέρδη νομικών προσώπων είναι ίσος ή ψηλότερος από είκοσι τοις εκατό (20%).
- Η Μεταβατική Περίοδος καλύπτει τα Φορολογικά Έτη που δεν υπερβαίνουν τους 12 μήνες και ξεκινούν πριν από την 31 Δεκεμβρίου 2025 και λήγουν πριν από την 31 Δεκεμβρίου 2026.

- ▶ Ο Νόμος περιλαμβάνει εξαίρεση στο πλαίσιο του Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (ΚΣΕ) και του Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (ΚΥΚ) μειώνοντας το Συνολικό Ποσό Φόρου ΚΣΕ / ΚΥΚ σε μηδέν για τους Πολυεθνικούς Ομίλους που βρίσκονται αρχικής φάσης της διεθνούς δραστηριότητας.

Διαχείριση και Συμμόρφωση

Μία Ελληνική εταιρία δεν υποχρεούται να υποβάλει Δήλωση Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου στη Φορολογική Διοίκηση, αν έχει υποβληθεί δήλωση από:

- i. Την τελική μητρική οντότητα που είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία, η οποία, για το οικονομικό έτος αναφοράς, έχει συνάψει ειδική συμφωνία αρμόδιων αρχών που είναι σε ισχύ με την Ελλάδα ή
- ii. Την ορισθείσα υποβάλλουσα οντότητα που είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία, η οποία, για το οικονομικό έτος αναφοράς, έχει συνάψει ειδική συμφωνία αρμόδιων αρχών σε ισχύ με την Ελλάδα

Όταν η Δήλωση Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου υποβάλλεται από την τελική μητρική οντότητα ή την ορισθείσα υποβάλλουσα οντότητα, η συνιστώσα οντότητα που είναι εγκατεστημένη στην ημεδαπή, ή η ορισθείσα τοπική οντότητα για λογαριασμό της, κοινοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση τα στοιχεία της οντότητας που υποβάλλει τη Δήλωση Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου, καθώς και τη δικαιοδοσία όπου είναι εγκατεστημένη.

Προθεσμία

Η Δήλωση Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου και τυχόν σχετικές κοινοποιήσεις υποβάλλονται στη Φορολογική Διοίκηση το αργότερο δεκαπέντε (15) μήνες μετά την τελευταία ημέρα του οικονομικού έτους αναφοράς. Η εν λόγω προθεσμία είναι 18 μήνες για το Μεταβατικό Οικονομικό Έτος (ήτοι το 2024). Στις περιπτώσεις που προκύπτει συμπληρωματικός φόρος, οι υπόχρεες συνιστώσες οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση, τα στοιχεία με βάση τα οποία προκύπτει ο συμπληρωματικός φόρος βάσει των Κ.Σ.Ε. και Κ.Υ.Κ., καθώς και ο ενδεδειγμένος ΕΣΦ, μέχρι το τέλος της εργάσιμης ημέρας του επόμενου μήνα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Τέλος, ο συμπληρωματικός φόρος πρέπει να καταβληθεί εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των στοιχείων υπολογισμού.

Εφαρμογή και επόμενα βήματα

Δεν μπορεί να υποτιμηθεί η σημασία που έχει για τις επιχειρήσεις η αξιολόγηση και χαρτογράφηση των πιθανών επιπτώσεων του δεύτερου πυλώνα για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, για τις πιθανές γνωστοποιήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις, για την διαθεσιμότητα των απαιτούμενων δεδομένων από τα συστήματά τους, καθώς και για τις διαδικασίες συμμόρφωσης που πρέπει να υιοθετήσουν.

Για τις μεν Ελληνικές μητρικές ομίλων με ενοποιημένο κύκλο εργασιών άνω των €750 εκατ. προκύπτει πλέον υποχρέωση να παρακολουθούν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή τους ανά χώρα, να

προσδιορίσουν τις δηλωτικές τους υποχρεώσεις ανά χώρα, να υπολογίσουν τυχόν πρόσθετους φόρους σε κάθε χώρα και τέλος να προσδιορίσουν τυχόν πρόσθετο φόρο που οφείλεται στην Ελλάδα για τυχόν κέρδη που αποκομίζουν σε άλλες χώρες και δεν έχουν φορολογηθεί τουλάχιστον με 15%.

Για τις δε θυγατρικές εταιρείες και τα Ελληνικά υποκαταστήματα ομίλων με ενοποιημένο κύκλο εργασιών άνω των Ευρώ 750 εκατ. προκύπτει υποχρέωση κυρίως να προσδιορίσουν τις δηλωτικές υποχρεώσεις τους αλλά και τυχόν τοπικό φόρο σε περίπτωση που απολαμβάνουν μειωμένη φορολογία λόγω κινήτρων της Ελληνικής νομοθεσίας, ενώ σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να είναι σε θέση να παράσχουν πληροφορίες στον όμιλο τον οποίο ανήκουν για σκοπούς του δεύτερου πυλώνα.

Ως επόμενο βήμα, αναμένεται η δημοσίευση πρόσθετων διευκρινίσεων όσον αφορά στη διαδικασία υποβολής, στις κυρώσεις για μη συμμόρφωση κ.λπ. από την Ελληνική Φορολογική Αρχή.

EY | Building a better working world

Στην EY, σκοπός μας είναι η δημιουργία ενός καλύτερου εργασιακού κόσμου, παράγοντας μακροπρόθεσμη αξία για τους πελάτες μας, τους ανθρώπους μας και την κοινωνία, και οικοδομώντας εμπιστοσύνη στις κεφαλαιαγορές.

Αξιοποιώντας τα δεδομένα και την τεχνολογία, οι πολυσυνθετικές ομάδες μας, σε περισσότερες από 150 χώρες, οικοδομούν την εμπιστοσύνη μέσω της διασφάλισης της καλής λειτουργίας των επιχειρήσεων και βοηθούν τους πελάτες μας να αναπτυχθούν, να μετασχηματιστούν και να λειτουργήσουν αποτελεσματικότερα.

Μέσω των Ελεγκτικών, Συμβουλευτικών, Νομικών και Φορολογικών Υπηρεσιών μας, καθώς και μέσω των Συμβουλευτικών Υπηρεσιών Εταιρικής Στρατηγικής και Συναλλαγών, οι ομάδες της EY θέτουν καλύτερες ερωτήσεις, για να καταλήξουν σε νέες απαντήσεις στα περίπλοκα ζητήματα που αντιμετωπίζει ο κόσμος μας σήμερα.

Ο όρος EY αναφέρεται στον παγκόσμιο οργανισμό, και μπορεί να αναφέρεται σε μία, ή περισσότερες, από τις εταιρείες μέλη της Ernst & Young Global Limited, καθεμία από τις οποίες αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα. Η Ernst & Young Global Limited, μια βρετανική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δια εγγυήσεως, δεν παρέχει υπηρεσίες σε πελάτες. Πληροφορίες αναφορικά με τον τρόπο που η EY συγκεντρώνει και χρησιμοποιεί τυχόν προσωπικά δεδομένα, καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων των υποκειμένων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί προσωπικών δεδομένων, είναι διαθέσιμα στον σύνδεσμο ey.com/privacy. Για περισσότερες πληροφορίες για τον οργανισμό μας, παρακαλούμε επισκεφθείτε το ey.com

Γενικές πληροφορίες για τις φορολογικές υπηρεσίες της EY παγκοσμίως

Η επιχείρησή σας θα πετύχει μόνο εάν την οικοδομήσετε σε ισχυρά θεμέλια και την αναπτύξετε με βιώσιμο τρόπο. Στην EY, πιστεύουμε ότι η διαχείριση των φορολογικών σας υποθέσεων με υπευθυνότητα και προνοητικότητα, μπορεί να κάνει τη διαφορά. Έτσι, οι 50.000 πλήρως καταρτισμένοι φορολογικοί σύμβουλοί μας, σε περισσότερες από 150 χώρες, διαθέτουν εξειδικευμένες τεχνικές επιχειρηματικές γνώσεις και επαγγελματική εμπειρία, παρέχοντας με συνέπεια και ακλόνητη δέσμευση υπηρεσίες υψηλής ποιότητας - όπου και αν βρίσκεστε και όποιες φορολογικές επιχειρηματικές υπηρεσίες και αν χρειάζεστε.

Για περισσότερες πληροφορίες παρακαλώ επικοινωνήστε με τους:

Χρήστο Κουρουνιώτη



Tax Partner, EY Ελλάδαος
Τηλ.: +30 210 2886 378
christos.kourouniotis@gr.ey.com

Μιχάλη Αυριλιώνη

Tax Manager, EY Ελλάδαος
Τηλ.: +30 210 6171 418
michail.avrilionis@gr.ey.com

© 2024 EY
All Rights Reserved.

ey.com

 EY  EY Greece  [eygreece](https://www.instagram.com/eygreece)  [@EY_Greece](https://twitter.com/EY_Greece)  EY Greece

Η παρούσα έκδοση περιέχει πληροφορίες σε περιληπτική μορφή και κατά συνέπεια προορίζεται μόνο για γενική πληροφόρηση και καθοδήγηση. Δεν προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστατο μιας λεπτομερούς έρευνας ή της άσκησης επαγγελματικής κρίσης. Ούτε η EYGM Limited, αλλά ούτε κάποιο άλλο μέλος του παγκόσμιου οργανισμού της EY αναλαμβάνει την ευθύνη για οποιαδήποτε τυχόν ζημία σε οποιοδήποτε πρόσωπο ενεργεί ή απέχει από κάποια ενέργεια, ως αποτέλεσμα χρήσης οποιοδήποτε υλικού αυτής της έκδοσης. Για οποιοδήποτε συγκεκριμένο θέμα, θα πρέπει να απευθύνεστε στον κατάλληλο σύμβουλο.

Επωνυμία: ΕΡΝΣΤ ΚΑΙ ΓΙΑΝΓΚ Μονοπρόσωπη Ανώνυμη Εταιρία Παροχής Συμβουλευτικών Υπηρεσιών
Διακριτικός Τίτλος: ERNST & YOUNG BUSINESS ADVISORY SOLUTIONS
Νομική Μορφή: Ανώνυμη Εταιρία
Έδρα: Χειμάρρας 8B, Μαρούσι, 15125
Αριθμός ΓΕΜΗ: 001576101000