



## Ενσωμάτωση των κανόνων του Pillar 2 στην Ελλάδα με το νόμο 5100/2024

Στις 5 Απριλίου 2024 δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα της κυβέρνησης ο νόμος 5100/2024, ο οποίος είχε ψηφιστεί νωρίτερα στις 2 Απριλίου 2024. Μεταξύ άλλων, ο νόμος ενσωματώνει την [οδηγία \(ΕΕ\) 2022/2523 του Συμβουλίου](#) στην ελληνική νομοθεσία. Η οδηγία διασφαλίζει ένα παγκόσμιο ελάχιστο επίπεδο φορολογίας για πολυεθνικούς ομίλους και εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας, υιοθετώντας το πλαίσιο των κανόνων του ΟΟΣΑ που είναι γνωστοί ως Pillar 2.

### Η αρχιτεκτονική των κανόνων του Pillar 2

Οι κανόνες του Pillar 2 καταλαμβάνουν πολυεθνικές επιχειρήσεις και εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας με ετήσια έσοδα 750 εκατομμυρίων ευρώ και άνω. Διασφαλίζουν ένα ελάχιστο επίπεδο φορολογίας μέσω της επιβολής ενός συμπληρωματικού φόρου. Ο συμπληρωματικός φόρος

υπολογίζεται ανά δικαιοδοσία και οφείλεται όταν ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής της δικαιοδοσίας υπολείπεται του 15%. Ο συμπληρωματικός φόρος καλύπτει τη διαφορά ανάμεσα στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή και στον ελάχιστο συντελεστή 15%. Για την εξεύρεση του πραγματικού φορολογικού συντελεστή λαμβάνονται υπόψη χρηματοοικονομικά μεγέθη που αντλούνται από τις καταστάσεις που συντάσσουν οι κατά τόπο θυγατρικές για σκοπούς ενοποίησης. Ωστόσο, τα δεδομένα αυτά υπόκεινται σε αρκετές αναπροσαρμογές με βάση τους κανόνες του Pillar 2.

Υπάρχουν τρεις μηχανισμοί είσπραξης του συμπληρωματικού φόρου. Κατά προτεραιότητα, ο συμπληρωματικός φόρος εισπράττεται από την ίδια τη δικαιοδοσία με χαμηλή φορολόγηση εφόσον έχει θεσπίσει ενδεδειγμένο εγχώριο συμπληρωματικό φόρο (qualifying domestic top-up tax). Αν η δικαιοδοσία με χαμηλή φορολόγηση δεν έχει θεσπίσει ενδεδειγμένο εγχώριο συμπληρωματικό φόρο, τότε ο συμπληρωματικός φόρος θα εισπραχθεί από τη δικαιοδοσία στην οποία βρίσκεται η τελική μητρική οντότητα ή άλλη ενδιαμέση μητρική οντότητα του ομίλου βάσει του κανόνα συμπερίληψης εισοδήματος (income inclusion rule). Τυχόν υπολειπόμενο ποσό συμπληρωματικού φόρου εισπράττεται βάσει του κανόνα υποφορολογημένων κερδών (undertaxed profits rule).

#### **Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος (ΚΣΕ)**

Σύμφωνα με τον ελληνικό ΚΣΕ, η τελική μητρική οντότητα ενός ομίλου που βρίσκεται στην Ελλάδα καταβάλλει στις ελληνικές φορολογικές αρχές συμπληρωματικό φόρο στο ποσοστό που της αναλογεί για τις θυγατρικές που της ανήκουν άμεσα ή έμμεσα, εφόσον βρίσκονται σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολόγηση.

Σε ορισμένες περιπτώσεις ο ΚΣΕ θα εφαρμόζεται από ενδιαμέσες μητρικές οντότητες που βρίσκονται στην Ελλάδα. Αυτό συμβαίνει, υπό προϋποθέσεις, όταν μια ενδιαμέση μητρική οντότητα που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν ανήκει εξ' ολοκλήρου στην αλλοδαπή τελική μητρική του ομίλου ή όταν δεν έχει θεσπιστεί ενδεδειγμένος ΚΣΕ στην δικαιοδοσία της τελικής ή άλλης απώτερης μητρικής του ομίλου.

Ο ΚΣΕ εφαρμόζεται για φορολογικά έτη που ξεκινούν από 31 Δεκεμβρίου 2023 και μετά (δηλαδή χρήση 2024 για ομίλους που ακολουθούν το ημερολογιακό έτος).

#### **Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών (ΚΥΚ)**

Ο ΚΥΚ εφαρμόζεται για την είσπραξη του συμπληρωματικού φόρου που δεν εισπράττεται μέσω του ΚΣΕ ή μέσω του ενδεδειγμένου εγχώριου συμπληρωματικού φόρου. Ο συμπληρωματικός φόρος κατανέμεται σε οντότητες του ομίλου στην Ελλάδα με βάση ορισμένα κριτήρια,

συμπεριλαμβανομένου του αριθμού των εργαζομένων και της αξίας των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Ο ΚΥΚ εφαρμόζεται για φορολογικά έτη που ξεκινούν από 31 Δεκεμβρίου 2024 και μετά (δηλαδή χρήση 2025 για ομίλους που ακολουθούν το ημερολογιακό έτος). Ωστόσο, αν η τελική μητρική του ομίλου βρίσκεται σε χώρα της Ε.Ε. που έχει προσωρινά εξαιρεθεί από την υποχρέωση ενσωμάτωσης της οδηγίας, τότε ο ΚΥΚ εφαρμόζεται για φορολογικά έτη που ξεκινούν από 31 Δεκεμβρίου 2023 και μετά.

### **Ενδεδειγμένος Εγχώριος Συμπληρωματικός Φόρος**

Ακολουθώντας την επιλογή που προβλέπεται στην οδηγία, ο ελληνικός νόμος θεσπίζει εγχώριο συμπληρωματικό φόρο. Η επιλογή εμφανίζεται εύλογη αφού διαφορετικά το έσοδο του συμπληρωματικού φόρου σε σχέση με κέρδη που παράγονται στην Ελλάδα θα κατέληγε σε κάποια άλλη δικαιοδοσία βάσει αλλοδαπού ΚΣΕ ή ΚΥΚ.

Επειδή η Ελλάδα είναι χώρα με σχετικά υψηλό ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, ο εγχώριος συμπληρωματικός φόρος δεν αναμένεται να έχει ευρεία εφαρμογή. Ωστόσο, ενδέχεται να εφαρμοστεί σε περιπτώσεις όπου ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής μειώνεται σημαντικά λόγω φορολογικών κινήτρων ή απαλλαγών.

### **Κανόνες Ασφαλούς Λιμένα (Safe Harbor Rules)**

Ο νόμος περιλαμβάνει λεπτομερείς διατάξεις σχετικά με τους κανόνες ασφαλούς λιμένα, συμπεριλαμβανομένων του Προσωρινού ασφαλή λιμένα Έκθεσης ανά Χώρα (Transitional CbCR Safe Harbor), του Προσωρινού ασφαλή λιμένα ενδεδειγμένου κανόνα υποφορολογημένων κερδών (Transitional UTPR Safe Harbor) καθώς και μόνιμο ασφαλή λιμένα για τον εγχώριο συμπληρωματικό φόρο (QDMTT Safe Harbour).

Ο προσωρινός ασφαλής λιμένας Έκθεσης ανά Χώρα έχει σχεδιαστεί για να απλοποιήσει τη συμμόρφωση των ομίλων με τους κανόνες του Pillar 2 κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής τους και, πιο συγκεκριμένα, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2026. Όταν μια δικαιοδοσία πληροί τις προϋποθέσεις οποιουδήποτε από τρία τεστ ασφαλούς λιμένα (ένα σχετικά με το μέγεθος των δραστηριοτήτων, ένα άλλο σχετικά με τον υπολογισμό απλοποιημένου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και ένα τρίτο σχετικά με την υπόσταση του ομίλου στη δικαιοδοσία), ο συμπληρωματικός φόρος που οφείλεται στην εν λόγω δικαιοδοσία θεωρείται μηδενικός. Τα εν λόγω τεστ βασίζονται σε απλοποιημένους υπολογισμούς ανά δικαιοδοσία με τη χρήση δεδομένων που περιέχονται στην έκθεση Ανά Χώρα του αρ. 9 ΑΑ του ν. 4170/2013 και στις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τον προσωρινό ασφαλή λιμένα ενδεδειγμένου κανόνα υποφορολογημένων κερδών, ο συμπληρωματικός φόρος που υπολογίζεται για τη δικαιοδοσία της τελικής μητρική οντότητας βάσει του ΚΥΚ θα θεωρείται μηδενικός, εφόσον η εν λόγω δικαιοδοσία έχει συντελεστή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων τουλάχιστον 20%. Ο ασφαλής λιμένας ισχύει μόνο για τελικές μητρικές οντότητες που βρίσκονται εκτός Ε.Ε. ή που είναι εξαιρούμενες οντότητες και μόνο για φορολογικά έτη που αρχίζουν πριν από την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2025 και λήγουν πριν από την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2026.

Τέλος, ο ασφαλής λιμένας εγχώριου συμπληρωματικού φόρου θα απαλλάσσει τον όμιλο από την υποχρέωση εφαρμογής του ΚΣΕ σε σχέση με δικαιοδοσία που επιβάλλει ενδεδειγμένο εγχώριο συμπληρωματικό φόρο. Ο ασφαλής λιμένας θα εφαρμόζεται μόνο για δικαιοδοσίες των οποίων ο εγχώριος συμπληρωματικός φόρος έχει κριθεί κατάλληλος να λειτουργήσει ως ασφαλής λιμένας μέσω της σχετικής διαδικασίας αξιολόγησης του Ο.Ο.Σ.Α. Ένας εγχώριος συμπληρωματικός φόρος που δεν λειτουργεί ως ασφαλής λιμένας, λαμβάνεται υπόψη ως πίστωση έναντι του συμπληρωματικού φόρου που οφείλεται βάσει του ΚΣΕ ή του ΚΥΚ.

### **Δηλωτικές υποχρεώσεις**

Οι συνιστώσες οντότητες που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε όμιλο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου καθώς και συγκεκριμένες φορολογικές δηλώσεις για τον συμπληρωματικό φόρο που τελικά θα οφείλεται στην Ελλάδα βάσει του ενδεδειγμένου εγχώριου συμπληρωματικού φόρου, ΚΣΕ και ΚΥΚ. Η υποχρέωση υποβολής δήλωσης πληροφοριών στις ελληνικές φορολογικές αρχές δεν θα ισχύει όταν η δήλωση αυτή έχει υποβληθεί από την τελική μητρική οντότητα ή από την ορισθείσα υποβάλλουσα οντότητα που είναι εγκατεστημένη σε δικαιοδοσία η οποία για το οικονομικό έτος αναφοράς έχει συμφωνία αρμόδιων αρχών σε ισχύ με την Ελλάδα.

Οι οντότητες του ομίλου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής και βρίσκονται στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλουν τη δήλωση πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου το αργότερο 15 μήνες μετά το τέλος του οικονομικού έτους αναφοράς (18 μήνες μετά το τέλος του «μεταβατικού» έτους, δηλαδή του οικονομικού έτους κατά το οποίο ένας όμιλος εμπίπτει για πρώτη φορά στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων Pillar 2). Η φορολογική δήλωση για την καταβολή του συμπληρωματικού φόρου πρέπει να υποβληθεί ένα μήνα μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου.



Για περισσότερες πληροφορίες επικοινωνήστε με:

[Φώτης Τσαμπαρλής](#), Partner, Deloitte Greece

[Στέφανος Τεντολούρης](#), Principal, Deloitte Greece

[Μιχάλης Στεφανάκης](#), Senior Manager, Deloitte Greece

Για να μην λαμβάνετε emails σχετικά με αυτό το θέμα, παρακαλώ όπως αποστείλετε ένα απαντητικό email στον αποστολέα με τη λέξη "Unsubscribe" στο πεδίο του θέματος.



Greece | Tax News | April 10, 2024



Parliament passes law 5100/2024  
implementing Pillar Two rules

On 2 April 2024, the Greek parliament passed a new law providing, among other things, for the transposition into Greek legislation of [Council Directive \(EU\) 2022/2523](#), which aims to ensure a global minimum level of taxation for multinational groups and large-scale domestic groups in the EU (“EU Pillar Two directive”). The law was published in the official gazette on 5 April 2024 and its provisions are effective, in principle, as from 1 January 2024.

### **Operation of the Pillar Two rules**

The Pillar Two rules will have a significant impact on multinational enterprises and large-scale domestic groups with annual revenue of EUR 750 million or more. The rules provide for the application of a “top-up” tax to ensure a minimum level of taxation. The top-up tax applies when the group’s profits in a jurisdiction are deemed to be low taxed under the Pillar Two rules. These is the case in jurisdictions with an effective tax rate (ETR) of less than 15%. The group then pays top up tax for the difference between the effective tax rate and the 15% minimum tax rate. The calculation of the ETR uses data from the financial statements prepared by local subsidiaries for the purposes of consolidation, which are then subject to various adjustments under the rules.

There are three mechanisms to collect the top-up tax. The low-tax jurisdiction itself may want to collect the top-up tax by introducing a so-called qualifying domestic top-up tax (QDMTT). Where the low tax jurisdiction has not introduced a QDMTT, the top-up tax is picked up by the ultimate parent entity (UPE) or other parent entities of the group under the income inclusion rule (IIR). Finally, when the top-up tax is not picked up by either a QDMTT or an IIR, it is collected under the undertaxed profits rule (UTPR).

### **Qualified domestic minimum top-up tax**

In line with the election permitted by the EU Pillar Two directive, the Greek law includes a QDMTT. Since Greece is a high-tax jurisdiction, the QDMTT should not be expected to have a wide application. It may capture cases, however, where the ETR in Greece falls below 15% because of tax incentives or differences between the Greek tax basis and the Pillar Two tax basis.

### **Income inclusion rule**

According to the Greek IIR, a UPE located in Greece must pay a top-up tax to the Greek tax authorities in respect of group entities located in low-tax jurisdictions that are directly or indirectly owned by the UPE.

The obligation to apply the Greek IIR extends to certain intermediate parent entities located in Greece. This is exceptionally the case where such intermediate parent entities are not wholly owned by the foreign UPE or

because there is no parent entity higher in the ownership chain that is located in a jurisdiction with a qualifying IIR.

The IIR is applicable for fiscal years beginning on or after 31 December 2023 (i.e., fiscal year 2024 for calendar-year taxpayers).

### **Undertaxed profits rule**

The UTPR applies to collect any residual amount of top-up tax that cannot be collected through the IIR or QDMTT. The top-up tax is allocated to entities of the group in Greece based on certain criteria, including the number of employees and the value of tangible assets.

The UTPR is applicable for fiscal years beginning on or after 31 December 2024 (i.e., fiscal year 2025 for calendar-year taxpayers). Where the UPE of the group is located in an EU jurisdiction that has provisionally opted out of the Pillar Two rules, the UTPR also applies for fiscal years beginning on or after 31 December 2023.

### **Safe harbors**

The law includes detailed provisions on safe harbors, including a transitional country-by-country (CbC) reporting, a transitional UTPR, as well as a permanent QDMTT safe harbor.

The transitional CbC reporting safe harbor is designed to provide relief for in-scope groups during the initial years of application of the Pillar Two rules and more specifically for fiscal years beginning before 31 December 2026. Where a jurisdiction passes any of three safe harbor tests (a de minimis test, another relating to a simplified ETR, and a third one relating to the level of substance), the top-up tax due in such jurisdiction is deemed to be zero. The safe harbor tests rely on simplified calculations per jurisdiction using readily available data contained in a group's qualified CbC report and financial statements.

The transitional UTPR safe harbor provides that the UTPR top-up tax amount calculated for the UPE jurisdiction will be deemed to be zero if the UPE jurisdiction has a corporate income tax rate of at least 20%. The safe harbor applies only for UPEs located outside the EU or UPEs that are excluded entities, and only for fiscal years beginning before 31 December 2025 and ending before 31 December 2026.

The QDMTT safe harbor relieves the group from the obligation to apply the IIR in respect of a jurisdiction that levies a QDMTT. Adherence to local rules in the jurisdiction that levies the QDMTT is necessary and the QDMTT safe harbor is only available in respect of jurisdictions whose QDMTT has been deemed appropriate to operate as a safe harbor through a peer review process.

## Filing obligations

Constituent entities located in Greece that are part of an in-scope group are required to submit a top-up tax information return as well as specific Greek tax returns for the top-up tax that ultimately will be due in Greece based on the QDMTT, IIR, and UTPR. The obligation to file a top-up tax information return with the Greek tax authorities does not apply where such a return has been filed by the UPE or a designated filing entity located in a jurisdiction that has a qualifying competent authority agreement in effect with Greece.

In-scope group entities located in Greece are required to file the top-up tax information return no later than 15 months after the end of the fiscal year (18 months after the end of the “transitional” year, i.e., the fiscal year in which a group falls within the scope of application of the Pillar Two rules for the first time). The Greek tax return for the payment of the top-up tax must be submitted one month after the deadline for the submission of the top-up tax information return.



For more information, please contact:

[Fotis Tsamparlis](#), Partner, Deloitte Greece

[Stefanos Tentolouris](#), Principal, Deloitte Greece

[Michael Stefanakis](#), Senior Manager, Deloitte Greece

**If you no longer wish to receive emails on this topic, please send an email to the sender with the word “Unsubscribe” in the subject line.**

