

Βασικές ρυθμίσεις και σημασία της Οδηγίας(ΕΕ) 2022/2523,

σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων

Σοφία Ζαγκότη, προπτυχιακή φοιτήτρια, Νομική Σχολή, Ευρωπαϊκό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Το παρόν άρθρο εξετάζει τις βασικές ρυθμίσεις και τη σημασία της Οδηγίας (ΕΕ) 2022/2523, η οποία ενσωματώνει τους κανόνες GloBE του ΟΟΣΑ στην έννομη τάξη της ΕΕ, με στόχο την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% για πολυεθνικούς και μεγάλους εγχώριους ομίλους. Όπως αναφέρεται στο κείμενο, «η Οδηγία 2022/2523... αποσκοπεί στην εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας» (εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας). Η μελέτη αναλύει το πεδίο εφαρμογής, τους κανόνες IIR και UTPR, τα πλεονεκτήματα για τα κράτη-μέλη και την κριτική που έχει ασκηθεί, καταλήγοντας ότι η Οδηγία αποτελεί σημαντικό βήμα για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και την ενίσχυση της φορολογικής δικαιοσύνης..

Μια πρακτική που τείνουν να υιοθετούν πολλές ΠΕ, προκειμένου να αποφύγουν την υψηλή φορολογία που ενδεχομένως θα τους επιβαλλόταν στις χώρες όπου ασκούν πραγματικά τις δραστηριότητές τους, είναι η μεταφορά κερδών τους σε κράτη που είτε έχουν πολύ χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, είτε δεν επιβάλλουν καθόλου φόρους για την συγκεκριμένη δραστηριότητα. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται σημαντικά το ποσό του φόρου που οφείλουν οι ΠΕ στα κράτη όπου πραγματικά δραστηριοποιούνται αλλά και το ποσό που θα καταβάλλουν, εν γένει, σε φόρους. Η μετατόπιση των κερδών συμβαίνει μέσω της αξιοποίησης κενών ή αναντιστοιχιών στις νομοθεσίες που αφορούν την επιβολή φόρων.^[1] Η διαδικασία αυτή έχει διευκολυνθεί ιδιαίτερα τον 21^ο

αιώνα, εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης και της ψηφιοποίησης, οι οποίες συμβάλλουν στη δημιουργία ευκαιριών για την μετατόπιση κερδών.^[2] Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται διάβρωση της φορολογητέας βάσης και μεταφορά των κερδών στην αλλοδαπή (base erosion and profit shifting) (BEPS)^[3] και για την ρύθμισή του απαιτούνται τολμηρές κινήσεις εκ μέρους των νομοθετών.^[4]

1. Έργο του ΟΟΣΑ

Εξαιτίας της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης του 2007-2009 και των οικονομικών πιέσεων που δημιούργησε, σε συνδυασμό με την ανάπτυξη ενός παγκόσμιου κινήματος για φορολογική δικαιοσύνη που αναπτύχθηκε σταδιακά τα προηγούμενα χρόνια, ο ΟΟΣΑ προχώρησε, με την υποστήριξη των G8, στην

« ο ΟΟΣΑ προχώρησε, με την υποστήριξη των G8, στην διαμόρφωση του σχεδίου δράσης BEPS για την καταπολέμηση της προαναφερθείσας πρακτικής»

^[1] Π. Νάσκου-Περράκη/Κ. Αντωνόπουλος/Μ. Σαρηγιαννίδης, «Διεθνείς Οργανισμοί», εκδόσεις Σάκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη, (3^η έκδοση) 2024, σελ. 433.

^[2] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.3: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

^[3] Π. Πανταζόπουλος, Κ. Σαββαΐδου, Α. Τσουρουφλής, Θ. Φορτσάκης, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, (6^η έκδοση) 2022, σελ. 315.

^[4] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.3: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

Φορολογικό Δίκαιο

διαμόρφωση του σχεδίου δράσης BEPS για την καταπολέμηση της προαναφερθείσας πρακτικής^[5], το οποίο αποτελεί την πρώτη μεγάλη κλίμακας πολυεθνική προσπάθεια για τη μεταρρύθμιση κανόνων διεθνούς φορολογικού δικαίου.^[6]

Ο ΟΟΣΑ και οι χώρες που συμπεριλαμβάνονται στο G20 έχουν συμφωνήσει να συνεργάζονται προκειμένου να πετύχουν την ενιαία εφαρμογή των συστάσεων που αφορούν την καταπολέμηση του φαινομένου BEPS αποφεύγοντας αποκλεισμούς. Στο πλαίσιο αυτό δημιούργησαν το “Inclusive Framework” των ΟΟΣΑ/G20 για το BEPS.^[7] Αξίζει, επίσης, να σημειωθεί ότι σύμφωνα με λίστα που δημοσιεύτηκε στις 28/05/2024 στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ, το “Inclusive Framework” έχει 147 μέλη στα οποία συμπεριλαμβάνεται και η Ελλάδα.^[8]

Στις 8 Οκτωβρίου 2021 πάνω από 135 μέλη του “Inclusive Framework” συμφώνησαν να συμμετάσχουν σε μία λύση δύο πυλώνων η οποία είχε ως στόχο την εξασφάλιση ότι οι ΠΕ θα καταβάλλουν τους φόρους εκεί όπου δραστηριοποιούνται και αποκτούν κέρδη.^[9] Ο δεύτερος πυλώνας αποσκοπεί στην δημιουργία ενός «παγκόσμιου ελάχιστου φόρου»^[10] και τα μέλη του “Inclusive Framework” άρχισαν την ενσωμάτωση του το 2024.^[11]

Οι πρότυποι κανόνες του ΟΟΣΑ αποτελούν “soft law” και, συνεπώς, δεν είναι άμεσα νομικά δεσμευτικές αλλά δημιουργούνται με

την προοπτική να αποκτήσουν κάποια ισχύ “hard law” στο μέλλον. Προκειμένου να συμβεί αυτό, είναι απαραίτητο κάποιες ενδιαφερόμενες χώρες να τους αποδώσουν τέτοια ισχύ, είτε μέσω της δημιουργίας νέων κανόνων δικαίου που βασίζονται στις προτάσεις, είτε μέσω της ερμηνείας υφιστάμενων κανόνων δικαίου υπό την σκοπιά των προτάσεων.^[12]

Τον Δεκέμβριο του 2021 δημοσιεύτηκε πρόταση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για Οδηγία η οποία θα απέβλεπε στην εξασφάλιση «παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας για τις ΠΕ στην ΕΕ» στην ενσωμάτωση του δεύτερου πυλώνα στην έννομη τάξη της και, συνεπώς, στη μετατροπή του σε “hard law”. Η πρόταση έγινε δεκτή από το Συμβούλιο τον Δεκέμβριο του 2022 και επιτεύχθηκε η δημοσίευσή της Οδηγίας 2022/2523 στην Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ στις 22 του ίδιου μήνα. Για την ενσωμάτωση της Οδηγίας από τα κράτη μέλη οριζόταν ως προθεσμία η 31^η Δεκεμβρίου 2023. Για την έναρξη εφαρμογής της ορίζεται η ίδια προθεσμία για όλα τα άρθρα εκτός από εκείνα που αφορούν την επιβολή των συμπληρωματικών φόρων κατά τον κανόνα UTPR (για τον οποίο θα γίνει λόγος παρακάτω) για τα οποία οριζόταν ως προθεσμία η 31^η Δεκεμβρίου 2024.^[13]

Η ενσωμάτωση της Οδηγίας επιτεύχθηκε στην Ελλάδα με τη δημοσίευση του Ν. 5100/2024 στο ΦΕΚ στις 5 Απριλίου του

«Ο ΟΟΣΑ και οι χώρες που συμπεριλαμβάνονται στο G20 έχουν συμφωνήσει να συνεργάζονται προκειμένου να πετύχουν την ενιαία εφαρμογή των συστάσεων που αφορούν την καταπολέμηση του φαινομένου BEPS»

[5] Sol Picciotto, Agustina Gallardo, Jeffery Kadet, Markus Henn, María Villanueva “The G20 and the “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project””, Discussion Paper / Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (German Development Institute), Bonn 2017, σελ. 1,2,19: https://www.idos-research.de/fileadmin/migratedNewsAssets/Files/DP_18.2017.pdf

[6] Sol Picciotto, op.cit.

[7] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.3: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

[8] OECD, “Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS” (Updated 28 May 2024): <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

[9] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive*

Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.4: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

[10] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 353.

[11] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.4: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

[12] Joachim Englisch, 'Dynamic References to International Soft Law Agreements: Flexibility With Limits', (2024), 33, EC Tax Review, Issue 1, pp. 2, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/33.1/ECTA2024001>

[13] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 354-355.

Βασικές ρυθμίσεις και σημασία της Οδηγίας(ΕΕ) 2022/2523

2024 και στην Κύπρο με τη δημοσίευση του Ν. 151(Ι)/2024 στην Επίσημη Εφημερίδα της Κυπριακής Δημοκρατίας στις 18 Δεκεμβρίου του 2024.^[14]

2. Βασικές ρυθμίσεις της Οδηγίας

Μέσω της Οδηγίας 2022/2523 κωδικοποιούνται δύο βασικοί κανόνες οι οποίοι είναι αλληλένδετοι και ονομάζονται κανόνες GloBE. Σύμφωνα με αυτούς πρέπει να εισπράττεται επιπλέον φόρος στις περιπτώσεις όπου ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής μίας θυγατρικής ή της μητρικής εταιρείας της ΠΕ είναι μικρότερος από 15% σε κάποια δικαιοδοσία.^[15] Οι κανόνες αυτοί ονομάζονται IIR (Income Inclusion Rule) ή «κανόνας συμπερίληψης εισοδήματος» και UTPR (Undertaxed Payment Rule) ή «κανόνας υποφορολογημένης πληρωμής»^[16].

Πεδίο Εφαρμογής

Η Οδηγία 2022/2523 βρίσκει εφαρμογή σε «συνιστώσες οντότητες» που είναι μέλη κάποιου ομίλου ΠΕ ή κάποιου μεγάλου εγχώριου ομίλου και έχουν εγκατασταθεί σε κράτος μέλος της ΕΕ. Επιπλέον, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η ύπαρξη του κατώτατου «ετήσιου ορίου ενοποιημένων εσόδων» των 750.000.000 ευρώ για τουλάχιστον δύο από τα τέσσερα οικονομικά έτη που προηγούνται από το οικονομικό έτος που εξετάζεται προκειμένου να ισχύσει η Οδηγία.^[17]

Αξίζει, επίσης, να σημειωθεί ότι θα γίνεται προσαρμογή του παραπάνω ορίου εσόδων στην περίπτωση που τα οικονομικά έτη κάποιας εταιρείας είναι μικρότερα των 12 μηνών.^[18]

Επίσης, η Οδηγία προβλέπει μία λίστα από οντότητες στις οποίες το περιεχόμενο της δεν

εφαρμόζεται. Κάποιες από αυτές είναι: οι ΜΚΟ, οι κρατικές οντότητες, οι διεθνείς οργανισμοί κ.α.^[19]

Εντός του νομοθετικού κειμένου τονίζεται ότι παρόλο το γεγονός ότι η φοροαποφυγή αποθαρρύνεται από την ΕΕ, υπάρχει ανάγκη προστασίας των ΠΕ μικρότερης κλίμακας από τυχόν συνέπειες εντός της εσωτερικής αγοράς.^[20] Τονίζεται ότι παρόλο που προβλέπονται ορισμένες οντότητες που εξαιρούνται από την εφαρμογή της οδηγίας, όπως οι ΜΚΟ, οι κρατικές οντότητες οι διεθνείς οργανισμοί κ.α. τα έσοδα εκείνων συμπεριλαμβάνονται στα προαναφερθέντα «ενοποιημένα έσοδα» της μητρικής εταιρείας.^[21]

Τρόπος υπολογισμού χαμηλής φορολόγησης

Αρχικά, για την εφαρμογή των παρακάτω κανόνων, θεωρείται ότι υπάρχει χαμηλή φορολογία όταν ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής για μία ΠΕ είναι κατώτερος του 15%.^[22]

Συγκεκριμένα, πρέπει να γίνει σύγκριση ανάμεσα στον πραγματικό φορολογικό συντελεστή της ΠΕ ή του μεγάλου εγχώριου ομίλου σε όλες τις φορολογικές δικαιοδοσίες στις οποίες ασκεί δραστηριότητα με τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή των 15% που προβλέπεται από την Οδηγία 2022/2523.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή υφίστανται ειδικές διατάξεις εντός της Οδηγίας 2022/2523 οι οποίες αναφέρονται στις ζημιές και στα εισοδήματα τα οποία θεωρούνται αποδεδειγμένα, καθώς επίσης και στους φόρους που έχουν καταβληθεί («αυλπτόμενοι φόροι»).^[23]

«θα γίνεται προσαρμογή του παραπάνω ορίου εσόδων στην περίπτωση που τα οικονομικά έτη κάποιας εταιρείας είναι μικρότερα των 12 μηνών»

^[14] National transposition measures communicated by the Member States concerning:

Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, EUR-Lex, Access to European Union law: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=CELEX:32022L2523>

^[15] Εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας 2022/2523, σημείο (5) : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A32022L2523>

^[16] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 353.

^[17] Άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 2022/2523:

^[18] Άρθρο 2 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2022/2523:

^[19] Άρθρο 2 παράγραφος 3 της Οδηγίας 2022/2523:

^[20] Εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας 2022/2523, σημείο (7)

^[21] Άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 2022/2523:

^[22] Εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας 2022/2523, σημείο (5):

^[23] Φωτεινή Σταγάκη, «Ελάχιστος παγκόσμιος εταιρικός φόρος και η Οδηγία 2022/2523/ΕΕ - Εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2023, σελ. 412.

Φορολογικό Δίκαιο

Κανόνες IIR

Ο «κανόνας συμπερίληψης εισοδήματος» ή κανόνας IIR ορίζει ότι σε περίπτωση που μία μητρική εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της ΕΕ, διαθέτει θυγατρική εταιρία που φορολογείται χαμηλά και είναι εγκατεστημένη σε άλλη δικαιοδοσία^[24] ή δεν διαθέτει εθνικότητα^[25], της επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος για το εισόδημα που αποκτά η θυγατρική.^[26]

Συγκεκριμένα για τον κανόνα IIR, περιγράφονται οι περιπτώσεις όπου:

Α) η «τελική μητρική οντότητα» είναι εγκατεστημένη σε χώρα εντός της ΕΕ, είτε υπόκειται και η ίδια σε χαμηλή φορολογία, είτε όχι. (Άρθρο 5 της Οδηγίας 2022/2523).

Β) η «ενδιάμεση μητρική οντότητα» έχει εγκατασταθεί στην ΕΕ αλλά η «τελική μητρική οντότητα» είναι εγκατεστημένη σε χώρα εκτός της ΕΕ (τρίτη χώρα), είτε υπόκειται και η ίδια σε χαμηλή φορολογία, είτε όχι. (Άρθρο 6 της Οδηγίας 2022/2523)

Γ) η «ενδιάμεση μητρική οντότητα» έχει εγκατασταθεί εντός της ΕΕ αλλά η «τελική μητρική οντότητα» της είναι μία από τις εξαιρέσεις του άρθρου 2 παραγράφου 3 της Οδηγίας - και, συνεπώς, σε εκείνη την «τελική μητρική οντότητα» δεν εφαρμόζεται η Οδηγία - είτε υπόκειται η ίδια σε χαμηλή φορολογία, είτε όχι. (Άρθρο 7 της Οδηγίας 2022/2523).

Δ) μία άλλη «οντότητα» στην ΕΕ κατέχει μερικώς την «μητρική οντότητα» είτε υπόκειται η ίδια σε χαμηλή φορολογία, είτε όχι. (Άρθρο 8 της Οδηγίας 2022/2523).

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ισχύει mutatis mutandis το ίδιο. Στην περίπτωση που η εκάστοτε οντότητα που είναι εγκατεστημένη στην ΕΕ δεν υπόκειται σε χαμηλή φορολογία, αναγκάζεται στην καταβολή συμπληρωματικού φόρου για τις θυγατρικές της εταιρίες

(«οικείες συνιστώσες οντότητες») που φορολογούνται χαμηλά, είτε εκείνες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετική φορολογική δικαιοδοσία, είτε δεν διαθέτουν εθνικότητα.

Όταν υπόκειται σε χαμηλή φορολογία, αναγκάζεται στην καταβολή συμπληρωματικού φόρου τόσο για την ίδια όσο και για τις «οικείες συνιστώσες οντότητες» που βρίσκονται εγκατεστημένες στο ίδιο κράτος μέλος. Τα άρθρα 6 έως 8 εισάγουν κάποιες εξαιρέσεις. Η «οντότητα» δεν χρειάζεται να καταβάλει συμπληρωματικό φόρο όταν υφίσταται μία άλλη, η οποία κατέχει ελέγχουσα συμμετοχή σε αυτή και υπόκειται σε πρότυπο κανόνα IIR.^[27]

Κανόνες UTPR

Ουσιαστικά, ο κανόνας UTPR ή «κανόνας υπερφορολογημένης πληρωμής» αποτελεί δικλείδα ασφαλείας για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί ο κανόνας IIR στις «τελικές μητρικές οντότητες».^[28] Είναι μία πρωτότυπη ρύθμιση, η οποία παραχωρεί στα κράτη το δικαίωμα να φορολογούν έσοδα, τα οποία δεν αποκτήθηκαν εντός των συνόρων του ή από εταιρία της οποίας η μητρική οντότητα βρίσκεται εντός των συνόρων του.

Λειτουργεί αποθαρρυντικά ως προς την πρακτική της μεταφοράς των κεντρικών μίας εταιρίας σε χώρα, η οποία δεν έχει ενσωματώσει τον κανόνα IIR, με στόχο την αποφυγή του συμπληρωματικού φόρου, καθώς με την εφαρμογή του μπορεί να επιβληθεί στις «συνιστώσες οντότητες».^[29]

Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι ο κανόνας IIR διαθέτει υπεροχή σε σχέση με τον κανόνα UTPR.^[30]

Για τον κανόνα UTPR περιγράφονται δύο περιπτώσεις.

Α) Το άρθρο 12 της Οδηγίας 2022/2523 αναφέρεται στην περίπτωση όπου η «τελική

«ο κανόνας UTPR ή «κανόνας υπερφορολογημένης πληρωμής» αποτελεί δικλείδα ασφαλείας για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί ο κανόνας IIR στις «τελικές μητρικές οντότητες»»

^[24] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 353.

^[25] Άρθρο 5 παράγραφος 1 της Οδηγίας 2022/2523:

^[26] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 353.

^[27] Άρθρα 5-8 της Οδηγίας 2022/2523.

^[28] Εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας 2022/2523, σημείο (5).

^[29] Pieter Baert, “Balancing on two pillars: Global corporate tax reform”, Briefing by the European Parliamentary Research Service (EPRS), 2024, σελ. 6-7: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf)

^[30] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 353.

Βασικές ρυθμίσεις και σημασία της Οδηγίας(ΕΕ) 2022/2523

μητρική οντότητα» έχει εγκατασταθεί σε χώρα εκτός της ΕΕ που δεν εφαρμόζει τον πρότυπο κανόνα ΠΡ του ΟΟΣΑ ή όταν εκείνη ανήκει στις οντότητες που εξαιρούνται από την εφαρμογή της Οδηγίας.

Β) Το άρθρο 13 της Οδηγίας 2022/2523 αναφέρεται στην περίπτωση όπου η «τελική μητρική οντότητα» είναι εγκατεστημένη σε χώρα εκτός της ΕΕ που δεν εφαρμόζει τον πρότυπο κανόνα ΠΡ και φορολογείται χαμηλά.

Σε αυτές τις περιπτώσεις ισχύει, επίσης, *mutatis mutandis* το ίδιο. Πρέπει να επιβληθεί στις «συνιστώσες οντότητες» συμπληρωματικός φόρος. Παρέχεται, ωστόσο, και η δυνατότητα της είσπραξης του οφειλόμενου ποσού μέσω της άρνησης έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα.

Επιπλέον, τα άρθρα 12 και 13 δεν εφαρμόζονται σε «συνιστώσες οντότητες» οι οποίες είναι επενδυτικές.^[31]

Τέλος, αν για μία εταιρία εφαρμόζεται ο κανόνας UTPR σε περισσότερες από μία περιοχές, ο συμπληρωματικός φόρος θα καταναμεωθεί αναλογικά, με βάση κριτήρια, όπως ο αριθμός των εργαζόμενων και τα περιουσιακά στοιχεία.^[32]

3. Η σημασία της Οδηγίας 2022/2523

Πλεονεκτήματα

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ο βασικός στόχος των κανόνων GloBE και, συνεπώς, της Οδηγίας 2022/2523 είναι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής των ΠΕ που συμβαίνει μέσω της πρακτικής BEPS. Με την σταδιακή μετατροπή των *soft law* πρότυπων

κανόνων GloBE του ΟΟΣΑ σε *hard law* από τον πολύ μεγάλο αριθμό κρατών που έχει εκφράσει ενδιαφέρον και συμφωνήσει να εφαρμόσει^[33], ο κλοιός για την φοροαποφυγή των ομίλων ΠΕ και των μεγάλων εγχώριων ομίλων με εισοδήματα άνω των 750.000.000 ευρώ θα στενέψει σημαντικά. Η Οδηγία 2022/2523 και η ενσωμάτωσή της στα εθνικά έννομα συστήματα αποτέλεσε σημαντικό βήμα προς αυτή την κατεύθυνση.

Επιπλέον, είναι γνωστό ότι οι φόροι είναι μία από τις κυριότερες πηγές κρατικών εσόδων^[34] και οι συμπληρωματικοί φόροι που πρόκειται να εισπραχθούν από τα κράτη στα οποία δραστηριοποιούνται πραγματικά οι ΠΕ και οι μεγάλοι εγχώριοι όμιλοι θα αυξήσουν αισθητά τα κρατικά έσοδα. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι στην Ελλάδα τα ετήσια εκτιμώμενα φορολογικά έσοδα θα είναι από τους ημεδαπούς ομίλους έως 30.000.000 ευρώ και από τις θυγατρικές εταιρίες έως 50.000.000 ευρώ. Συνολικά τα εκτιμώμενα έσοδα είναι έως 80.000.000 ευρώ.^[35] Παρόλο που οι ΠΕ και οι εγχώριοι όμιλοι στους οποίους εφαρμόζεται η Οδηγία είναι περιορισμένοι, διότι απαιτείται να έχουν εισόδημα μεγαλύτερο των 750.000.000 ευρώ^[36], τα εισοδήματα αναμένονται υψηλά.

Επίσης, είναι πάρα πολύ σημαντικό το γεγονός ότι εν γένει το σχέδιο BEPS αποτελεί την πρώτη μεγάλης κλίμακας, πολυεθνική προσπάθεια για μεταρρύθμιση κανόνων του διεθνούς φορολογικού δικαίου, καθώς του αποδίδει ταυτόχρονα και μεγάλη ιστορική σημασία.^[37]

Τέλος, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι με την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2022/2523 υ-

« Πρέπει να επιβληθεί στις «συνιστώσες οντότητες» συμπληρωματικός φόρος»

^[31] Άρθρα 12 και 13 της Οδηγίας 2022/2523.

^[32] Pieter Baert, “Balancing on two pillars: Global corporate tax reform”, Briefing by the European Parliamentary Research Service (EPRS), 2024, σελ. 6-7: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf)

^[33] OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, σελ.4: <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

^[34] Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλας Αθήνα – Θεσσαλονίκη (6^η έκδοση), 2020, σελ. 1.

^[35] Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2022/252/ΕΕ σχετικά με την εξασφάλιση Παγκόσμιου Ελάχιστου Επιπέδου Φορολογίας των ομίλων Πολυεθνικών Επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση», 9/01/2024, σελ.8: https://minfin.gov.gr/wp-content/uploads/2024/01/09-01-2024_PYLONAS2_FINAL.pdf

^[36] Εισαγωγικό κείμενο της Οδηγίας 2022/2523, σημείο (7).

^[37] Π. Νάσκου-Περράκη, Κ. Αντωνόπουλος, Μ. Σαρηγιαννίδης, «Διεθνείς Οργανισμοί», εκδόσεις Σάκκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη, (3^η έκδοση) 2024, σελ. 433.

Φορολογικό Δίκαιο

πήρξε πρόοδος από την άποψη της δικαιοσύνης. Πλέον, οι μεγάλες ΠΕ και οι μεγάλοι εγχώριοι όμιλοι που έχουν εισοδήματα πολλών εκατομμυρίων ετησίως και που απέφευγαν συστηματικά την πληρωμή φόρων για ορισμένα εισοδήματα με ανενκτό πολλές φορές από τον νόμο τρόπο^[38] – συχνά εξαιτίας κενών νόμου – θα αναγκαστούν να προσφέρουν στις κοινωνίες όπου δραστηριοποιήθηκαν και εισέπραξαν τα εισοδήματά τους μέσω της καταβολής φόρων, όπως υποχρεούνται να κάνουν οι λοιποί φορολογούμενοι.

Κριτική

Ο δεύτερος πυλώνας του σχεδίου δράσης BEPS και ειδικότερα ο κανόνας UTPR αποτελούν ιδιαίτερα αμφιλεγόμενο θέμα και έχουν δεχθεί έντονη κριτική από τμήμα της θεωρίας.^[39] Συγκεκριμένα έχει υποστηριχθεί ότι ο κανόνας UTPR συγκρούεται με το διεθνές φορολογικό δίκαιο, καθώς και με διενθείς φορολογικές συμβάσεις.

Όσον αφορά το διεθνές δίκαιο εγείρεται προβληματισμός για παραβίαση της «αρχής του συνδέσμου» ('the nexus principle' ή 'genuine link').^[40] Σύμφωνα με την «αρχή του συνδέσμου» είναι απαραίτητο να υπάρχει ένας ικανοποιητικός σύνδεσμος ανάμεσα σε ένα κράτος το οποίο επιβάλλει φορολογικές επιβαρύνσεις και στο πρόσωπο στο οποίο επιβάλλονται (π.χ. μπορεί να κρίνεται σύμφωνα με τη φορολογική κατοικία) ή στο αντικείμενο για το οποίο επιβάλλονται (π.χ. μπορεί να κρίνεται σύμφωνα με τον τόπο που δημιουργήθηκαν τα εισοδήματα). Εν απουσία αυτού του συνδέσμου, η άσκηση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους δεν θεωρείται νόμιμη

από πλευράς διεθνούς φορολογικού δικαίου. Σύμφωνα με τμήμα της θεωρίας ότι «η αρχή του συνδέσμου» αποτελεί διεθνές έθιμο (το οποίο είναι πηγή διεθνούς δικαίου σύμφωνα με το άρθρο 38 του Καταστατικού του Διεθνούς Δικαστηρίου).^[41] Υποστηρίζεται ότι ο κανόνας UTPR δεν συμβαδίζει με την «αρχή του συνδέσμου», επειδή δεν υπάρχει ικανοποιητικός σύνδεσμος, έστω και ελάχιστος, ανάμεσα στα κράτη, τα οποία επιβάλλουν τον επιπλέον φόρο και στα εισοδήματα που φορολογούνται.^[42]

Επιπλέον, παρόλο που πολλά κράτη αναμένονται να αποκτήσουν υψηλά εισοδήματα από τους συμπληρωματικούς φόρους των κανόνων GloBE, καθώς επωφελούνται από τον «φορολογικό ανταγωνισμό» που πρόκειται να δημιουργηθεί, χώρες που βασίζονται στην χαμηλή τους φορολογία, προκειμένου να προσελκύσουν επενδύσεις από το εξωτερικό προβλέπεται να αποκτήσουν πολύ μικρό εισόδημα. Οπότε, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι κανόνες GloBE θα έχουν θετικά αποτελέσματα για όλες τις δικαιοδοσίες, οι οποίες έχουν δεσμευθεί να συμμετάσχουν στην εφαρμογή των πρότυπων εκείνων κανόνων του ΟΟΣΑ. Εξάλλου, θα ήταν πολύ δύσκολο να επωφελούνται όλες οι χώρες από μία διεθνή φορολογική μεταρρύθμιση τέτοιας κλίμακας.^[43]

Επίλογος

Εν κατακλείδι, η θέσπιση της Οδηγίας 2022/2523 φαίνεται να αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και αναμένεται να επιφέρει ση-

«δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι κανόνες GloBE θα έχουν θετικά αποτελέσματα για όλες τις δικαιοδοσίες»

[38] Θ. Φορτσάκης, Α. Τσουρουφλής σε συνεργασία με Π. Πανταζόπουλο και Κ. Πέτρου, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη (8^η έκδοση), 2024, σελ. 347.

[39] Pieter Baert, "Balancing on two pillars: Global corporate tax reform", Briefing by the European Parliamentary Research Service (EPRS), 2024, σελ. 7, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf)

[40] Yariv Brauner, 'Editorial: The Rule of Law and Rule of Reason in the Aftermath of BEPS', (2023), 51, Intertax, Issue 4, pp. 268-269, <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/51.4/TAXI2023030>

[41] Stjepan Gadžo, 'The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal', (2018), 46, Intertax, Issue 3, pp. 194-195, <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/46.3/TAXI2018022>

[42] Yariv Brauner, 'Editorial: The Rule of Law and Rule of Reason in the Aftermath of BEPS', (2023), 51, Intertax, Issue 4, pp. 269, <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/51.4/TAXI2023030>

[43] Werner Haslehner, 'Editorial: The Costs of Pillar 2: Legitimacy, Legality, and Lock-in', (2023), 51, Intertax, Issue 10, pp. 634-635, <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/51.10/TAXI2023066>

Βασικές ρυθμίσεις και σημασία της Ο-
δηγίας(ΕΕ) 2022/2523

μαντικά κέρδη τα επόμενα χρόνια. Η ρύθ-
μιση αυτή θα επιφέρει αισθητές αλλαγές στο
χώρο του διεθνούς φορολογικού και η παρα-
κολούθηση των αποτελεσμάτων της τόσο ως
προς την προσαρμογή των ομίλων σε αυτή
όσο και ως προς τον τρόπο με τον οποίο θα
επηρεάσει τα διαφορετικά κράτη μέλη τα ε-
πόμενα χρόνια θα έχει εξαιρετικό ενδιαφέρον.

.....

