



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2022, σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Pillar II) και άλλες τελωνειακές και φορολογικές διατάξεις»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

A. Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, όπως το επεξεργάστηκε η Διαρκής Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, αποτελείται από τέσσερα Μέρη (Α΄-Δ΄) και εξήντα τέσσερα (64) άρθρα, συμπεριλαμβανομένου του ακροτελεύτιου άρθρου, που ορίζει τον χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου.

Κύριο αντικείμενο του νομοσχεδίου είναι η ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2022, σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση. Όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας, σε μια συνεχή προσπάθεια να τερματισθούν οι φορολογικές πρακτικές των πολυεθνικών επιχειρήσεων που τους επιτρέπουν να μετατοπίζουν τα κέρδη τους σε κράτη με μηδενική ή πολύ χαμηλή φορολογία, ο ΟΟΣΑ ανέπτυξε ένα σύνολο διεθνών φορολογικών κανόνων για να διασφαλίσει ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις καταβάλλουν δίκαιο μερίδιο φόρων, οπουδήποτε και αν δραστηριοποιούνται. Η εν λόγω μεταρρύθμιση έχει ως στόχο να θέσει ένα κατώτατο όριο στον ανταγωνισμό όσον αφορά τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, με την καθιέρωση ενός παγκόσμιου

ελάχιστου επιπέδου φορολογίας. Με την κατάργηση σημαντικού μέρους των πλεονεκτημάτων της μετατόπισης των κερδών σε κράτη με μηδενική ή πολύ χαμηλή φορολογία, η μεταρρύθμιση για τη θέσπιση παγκόσμιου ελάχιστου φόρου έχει σκοπό να εξασφαλίσει ισότιμους όρους ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις παγκοσμίως και να επιτρέψει στα κράτη να προστατεύουν καλύτερα τις φορολογικές τους βάσεις. Ο συγκεκριμένος στόχος έχει αποτυπωθεί στις «Φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας - Παγκόσμιοι πρότυποι κανόνες κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης (δεύτερος πυλώνας)» («Πρότυποι Κανόνες του ΟΟΣΑ») που εγκρίθηκαν στις 14.12.2021 από τον ΟΟΣΑ και την Ομάδα των Είκοσι (G20) στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS).

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένης της πολυπλοκότητας των εν λόγω νέων διεθνών φορολογικών κανόνων, κρίθηκε ότι μόνο ένα κοινό ενωσιακό πλαίσιο μπορεί να αποτρέψει τον κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς κατά την εφαρμογή τους, διασφαλίζοντας, παράλληλα, ότι οι κανόνες που θα εφαρμοσθούν από τα κράτη μέλη είναι ενδεδειγμένοι, κατά την έννοια των Πρότυπων Κανόνων του ΟΟΣΑ. Περαιτέρω, για να διασφαλισθεί η συμβατότητα προς το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως προς την αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης, οι νέοι κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται σε οντότητες που εδρεύουν σε κράτος μέλος, καθώς και σε οντότητες που δεν εδρεύουν σε κράτος μέλος και ανήκουν σε μητρική οντότητα εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, καθώς επίσης και σε αποκλειστικά εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας. Με αυτόν τον τρόπο, αποφεύγεται ο κίνδυνος διακρίσεων μεταξύ διασυνοριακών και εγχώριων καταστάσεων. Εξ άλλου, μολονότι οι πρακτικές φοροαποφυγής πρέπει να αποθαρρύνονται, ταυτόχρονα πρέπει να αποτρέπεται και η υπέρμετρη διοικητική επιβάρυνση των μικρότερων ομίλων. Για τον λόγο αυτό, οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται μόνο σε επιχειρήσεις («συνιστώσες οντότητες», κατά την ορολογία της Οδηγίας και του νομοσχεδίου) που είναι μέλη ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων ή εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας οι οποίοι πληρούν το ετήσιο όριο ενοποιημένων εσόδων ύψους τουλάχιστον 750.000.000 ευρώ. Από το πεδίο εφαρμογής των νέων κανόνων εξαιρούνται οι κρατικές οντότητες, οι διεθνείς οργανισμοί, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, οι φορείς επενδύσεων, τα συνταξιοδοτικά ταμεία και το διεθνές ναυτιλιακό εισόδημα.

Το πλαίσιο του Δεύτερου Πυλώνα (Pillar II) απαρτίζεται από δύο αλληλένδετους κανόνες («κανόνες GloBE»), δυνάμει των οποίων θα εισπράττεται πρόσθετος φόρος («συμπληρωματικός φόρος») κάθε φορά που ο πραγματι-

κός φορολογικός συντελεστής μιας πολυεθνικής επιχείρησης σε ένα κράτος («δικαιοδοσία», κατά την ορολογία της Οδηγίας και του νομοσχεδίου) είναι χαμηλότερος από 15%. Οι εν λόγω δύο κανόνες είναι ο Κανόνας Συμπερίληψης Εισοδήματος (ΚΣΕ) και ο Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών (ΚΥΚ). Στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος, η μητρική οντότητα μιας πολυεθνικής επιχείρησης που είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος υποχρεούται να εφαρμόζει τον Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος στο μερίδιό της επί του συμπληρωματικού φόρου ο οποίος αφορά οποιαδήποτε οντότητα του ομίλου με χαμηλή φορολογία, είτε η εν λόγω οντότητα είναι εγκατεστημένη εντός είτε εκτός της Ένωσης. Ο Κανόνας Υποφορολογημένων Κερδών λειτουργεί ως μηχανισμός ασφαλείας του ΚΣΕ μέσω της ανακατανομής τυχόν εναπομένοντος ποσού συμπληρωματικού φόρου σε περιπτώσεις κατά τις οποίες με την εφαρμογή του ΚΣΕ δεν θα μπορούσε να εισπραχθεί από τις μητρικές οντότητες ολόκληρο το ποσό του συμπληρωματικού φόρου που αφορά οντότητες με χαμηλή φορολογία. Εξ άλλου, προκειμένου να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επωφελούνται από τα συμπληρωματικά φορολογικά έσοδα που αναλογούν σε συνιστώσες οντότητες με χαμηλή φορολόγηση που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός τους, στα κράτη μέλη παρέχεται ευχέρεια εφαρμογής ενός εγχώριου συστήματος συμπληρωματικού φόρου, η οποία ενσωματώνεται με το άρθρο 12 του νομοσχεδίου.

Όπως προκύπτει από την ομιλία του Υφυπουργού Οικονομικών στη Διαρκή Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων (συνεδρίαση της 13.3.2024), στο πεδίο εφαρμογής των νέων κανόνων εμπίπτουν 19 όμιλοι επιχειρήσεων με έδρα στην Ελλάδα και περίπου 900-950 ημεδαπές επιχειρήσεις που είναι μέλη αλυσίδων πολυεθνικών ομίλων.

Β. Στο Μέρος Α΄ (άρθρα 1-2) καθορίζεται ο σκοπός (άρθρο 1) και το αντικείμενο (άρθρο 2) του νόμου, που αφορά την ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2022, καθώς και τη ρύθμιση λοιπών ζητημάτων αρμοδιότητας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Το Μέρος Β΄ (άρθρα 3-54), υπό τον τίτλο «Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου της 15ης Δεκεμβρίου 2022 σχετικά με την Εξασφάλιση Παγκόσμιου Ελάχιστου Επιπέδου Φορολογίας των Ομίλων Πολυεθνικών Επιχειρήσεων και των Εγχώριων Ομίλων Μεγάλης Κλίμακας στην Ευρωπαϊκή Ένωση», διαρθρώνεται σε εννέα κεφάλαια. Με το Κεφάλαιο Α΄ (άρθρα 3-5) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Μέρους Β΄ (άρθρο 3), δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί (άρθρο 4) και διευκρινίζονται ζητήματα του τύπου ε-

γκατάστασης των συνιστωσών οντοτήτων (άρθρο 5). Με το Κεφάλαιο Β' (άρθρα 6-15), υπό τον τίτλο «Κανόνες Συμπερίληψης Εισοδήματος και Κανόνες Υποφορολογημένων Κερδών», τίθενται οι υποχρεώσεις των τελικών ημεδαπών μητρικών οντοτήτων (άρθρο 6), των ενδιάμεσων ημεδαπών μητρικών οντοτήτων (άρθρο 7), των ενδιάμεσων ημεδαπών μητρικών οντοτήτων που κατέχονται από εξαιρούμενη τελική μητρική οντότητα (άρθρο 8) και των ημεδαπών μητρικών οντοτήτων που κατέχονται εν μέρει από άλλη οντότητα στην ΕΕ (άρθρο 9), προσδιορίζεται η κατανομή του συμπληρωματικού φόρου βάσει του ενδεδειγμένου Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (άρθρο 10), θεσπίζεται μηχανισμός αντιστάθμισης του ενδεδειγμένου Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (άρθρο 11), επιβάλλεται εγχώριος συμπληρωματικός φόρος (άρθρο 12), και ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν στην εφαρμογή ενδεδειγμένου Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών σε ολόκληρο όμιλο πολυεθνικών επιχειρήσεων (άρθρο 13), στην εφαρμογή του Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών στη δικαιοδοσία της τελικής μητρικής οντότητας (άρθρο 14), καθώς και στον υπολογισμό και την κατανομή του ποσού του συμπληρωματικού φόρου βάσει του Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (άρθρο 15). Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 16-20), υπό τον τίτλο «Υπολογισμός Αποδεκτού Εισοδήματος ή Ζημίας», προσδιορίζεται το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία (άρθρο 16) και οι αναγκαίες αναπροσαρμογές του λογιστικού αποτελέσματος για τον υπολογισμό του (άρθρο 17), ορίζεται ότι το διεθνές ναυτιλιακό εισόδημα δεν περιλαμβάνεται στο αποδεκτό εισόδημα ή ζημία (άρθρο 18), και ρυθμίζεται η κατανομή του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας μεταξύ κύριας οντότητας και μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 19) και η κατανομή και ο υπολογισμός του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας των οντοτήτων μετακύλισης φόρου (άρθρο 20). Με το Κεφάλαιο Δ' (άρθρα 21-26), υπό τον τίτλο «Υπολογισμός των Αναπροσαρμοσμένων Καλυπτόμενων Φόρων», ορίζεται τι περιλαμβάνεται στους καλυπτόμενους φόρους (άρθρο 21) και πώς προσδιορίζονται οι αναπροσαρμοσμένοι καλυπτόμενοι φόροι (άρθρο 22) και το συνολικό ποσό αναπροσαρμογής αναβαλλόμενου φόρου (άρθρο 23), παρέχεται η δυνατότητα επιλογής αποδεκτής ζημίας (άρθρο 24), και ρυθμίζονται ο τρόπος κατανομής των καλυπτόμενων φόρων που οφείλουν ορισμένοι τύποι συνιστωσών οντοτήτων (άρθρο 25) και οι συνέπειες αναπροσαρμογών μετά την υποβολή στοιχείων, καθώς και μεταβολών φορολογικών συντελεστών (άρθρο 26). Με το Κεφάλαιο Ε' (άρθρα 27-36), υπό τον τίτλο «Υπολογισμός του Πραγματικού Φορολογικού Συντελεστή και του Συμπληρωματικού Φόρου», τίθενται κανόνες για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή (άρθρο 27), τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 28), την εξαίρεση του εισοδήματος «επί της ουσίας» (άρθρο 29),

τον πρόσθετο συμπληρωματικό φόρο (άρθρο 30), την εξαίρεση «de minimis» (άρθρο 31), τις συνιστώσες οντότητες υπό μειοψηφική ιδιοκτησία (άρθρο 32), τον τρόπο επαλήθευσης της επιλεξιμότητας για την εφαρμογή των ασφαλών λιμένων των άρθρων 34 και 35 (άρθρο 33), τον προσωρινό ασφαλή λιμένα Έκθεσης ανά Χώρα (άρθρο 34), τον προσωρινό ασφαλή λιμένα Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (άρθρο 35) και τον ασφαλή λιμένα εγχώριου συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 36).

Με το Κεφάλαιο ΣΤ' (άρθρα 37-41), υπό τον τίτλο «Ειδικοί Κανόνες για τις Εταιρικές Αναδιարθρώσεις και τις Συμμετοχικές Δομές», ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν στην εφαρμογή του ενοποιημένου ορίου εσόδων στις συγχωνεύσεις και διασπάσεις ομίλων (άρθρο 37), στην προσχώρηση ή αποχώρηση συνιστωσών οντοτήτων από όμιλο πολυεθνικών επιχειρήσεων ή εγχώριο όμιλο μεγάλης κλίμακας (άρθρο 38), στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (άρθρο 39), στις επιχειρηματικές συμπράξεις (άρθρο 40) και στους ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων πολλών μητρικών εταιρειών (άρθρο 41). Το Κεφάλαιο Ζ' (άρθρα 42-47), υπό τον τίτλο «Καθεστώς Φορολογικής Ουδετερότητας και Διανομής», περιλαμβάνει διατάξεις για τις τελικές μητρικές οντότητες που είναι οντότητες μετακύλισης φόρου (άρθρο 42) ή που υπόκεινται σε καθεστώς εκπίπτοντος μερίσματος (άρθρο 43), για τα επιλέξιμα συστήματα φόρου διανομής (άρθρο 44), για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του συμπληρωματικού φόρου μιας επενδυτικής οντότητας (άρθρο 45), για την ευχέρεια επιλογής αντιμετώπισης μιας επενδυτικής οντότητας ως φορολογικά διαφανούς οντότητας (άρθρο 46), καθώς και για την ευχέρεια επιλογής εφαρμογής μεθόδου φορολογητέας διανομής (άρθρο 47). Με το Κεφάλαιο Η' (άρθρα 48-49), υπό τον τίτλο «Διαδικαστικές Διατάξεις», ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν τη δήλωση πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 48) και τη δήλωση συμπληρωματικού φόρου συνιστωσών οντοτήτων (άρθρο 49). Το Κεφάλαιο Θ' (άρθρα 50-54), υπό τον τίτλο «Εξουσιοδοτικές - Τελικές - Μεταβατικές Διατάξεις», περιλαμβάνει εξουσιοδοτικές διατάξεις (άρθρο 50), διάταξη για την αξιολόγηση της ισοδυναμίας διατάξεων, αντίστοιχων με αυτές της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας, που εφαρμόζονται σε τρίτες χώρες (άρθρο 51), καθώς και μεταβατικές διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 52), την εξαίρεση εισοδήματος «επί της ουσίας» (άρθρο 53) και την εξαίρεση των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας από τον Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος και τον Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών (άρθρο 54).

Το Μέρος Γ' (άρθρα 55-63) περιλαμβάνει τελωνειακές, φορολογικές και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών. Συγκεκριμένα, παρέχεται δυνατότητα χρησιμοποίησης ψηφιοποιημένης ιδιοχείρης υπογραφής κατά τη διενέργεια τελωνειακών ελέγχων (άρθρο 55), ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την εκποίηση, επαναδιύλιση και διάθεση προϊόντων που έχουν κατασχεθεί από τις τελωνειακές αρχές (άρθρο 56), την ηλεκτρονική διαβίβαση από τους φορείς του Δημοσίου προς την ΑΑΔΕ των χρηματικών καταλόγων και των ατομικών φύλλων έκπτωσης ήδη βεβαιωθέντων εσόδων (άρθρο 58), και τη βεβαίωση του επιστρεπτέου ποσού ή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού επιστρεπτέας προκαταβολής σε βάρος φυσικού προσώπου που απεβίωσε ή νομικού προσώπου που λύθηκε (άρθρο 59), ορίζεται η αρμόδια αρχή για την παρακολούθηση του Μηχανισμού Συνοριακής Προσαρμογής Άνθρακα του Κανονισμού (ΕΕ) 2023/956 (άρθρο 60), και τροποποιούνται διατάξεις που αφορούν την επιλογή προϊσταμένων Γενικών Διευθύνσεων Οικονομικών Υπηρεσιών Υπουργείων (άρθρο 61), την αναστολή είσπραξης χρεών προσώπων που έχουν πληγεί από θεομηνίες (άρθρο 62) και το νομικό καθεστώς της Εταιρείας Ακινήτων Δημοσίου (άρθρο 63).

Τέλος, με το Μέρος Δ' (άρθρο 64) ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου.

Γ. Στο προοίμιο (σημ. 22) της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας αναφέρεται ότι οι «κατευθυντήριες γραμμές που θα αναπτυχθούν στο πλαίσιο εφαρμογής των κανόνων GloBE του ΟΟΣΑ θα είναι χρήσιμη πηγή παραδειγμάτων και ερμηνειών εν προκειμένω, και τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να επιλέξουν να ενσωματώσουν τέτοιες κατευθυντήριες γραμμές στο εθνικό δίκαιο». Στο πλαίσιο αυτό, έχουν, μεταξύ άλλων, δημοσιευθεί διοικητικές κατευθυντήριες οδηγίες (administrative guidance) επί των Πρότυπων Κανόνων του ΟΟΣΑ τον Δεκέμβριο του 2022, τον Φεβρουάριο του 2023 και τον Ιούλιο του 2023, οι οποίες έχουν αναγνωρισθεί ως συμβατές με την υπό ενσωμάτωση Οδηγία από το Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Θεμάτων της ΕΕ (ECOFIN), κατά τη συνεδρίασή του της 9.11.2023 (βλ. σχετ. www.consilium.europa.eu/el/meetings/ecofin/2023/11/09 και www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf).

Στα άρθρα 34 παρ. 11, 35 παρ. 5 και 36 παρ. 5 ορίζεται ρητά ότι οι κανόνες «ασφαλούς λιμένα» που ενσωματώνονται με τα εν λόγω άρθρα, ερμηνεύονται σύμφωνα με τα Πρότυπα του ΟΟΣΑ, ήτοι τις οδηγίες που «ενσωματώνονται στις σχετικές διοικητικές κατευθυντήριες οδηγίες επί των παγκόσμιων πρότυπων κανόνων κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης του Ο.Ο.Σ.Α./G20», επί του προσωρινού ασφαλούς λιμένα Έκθεσης ανά Χώρα,

του προσωρινού ασφαλούς λιμένα Κανόνα Υποφορολογημένων Κερδών και του του ασφαλούς λιμένα εγχώριου συμπληρωματικού φόρου, κατά περίπτωση.

Εν προκειμένω, ερωτάται αν στο νομοσχέδιο θα έπρεπε να ορίζεται ότι οι εκάστοτε ισχύουσες διοικητικές κατευθυντήριες οδηγίες (administrative guidance) επί των Πρότυπων Κανόνων του ΟΟΣΑ είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση και, κατά την ερμηνεία των λοιπών διατάξεων του νομοσχεδίου ή, κατά περίπτωση, να θεσπίζεται μηχανισμός ενσωμάτωσής τους στο εσωτερικό μας δίκαιο.

Δ. Το άρθρο 46 της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη προβλέπουν τους κανόνες σχετικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση παραβάσεων των εθνικών διατάξεων που θεσπίζονται δυνάμει της παρούσας οδηγίας, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν την υποχρέωση συνιστώσας οντότητας να υποβάλει και να καταβάλει το μερίδιό της στον συμπληρωματικό φόρο ή να έχει πρόσθετο έξοδο φόρου σε μετρητά, και λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα για να εξασφαλίσουν την εφαρμογή τους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές».

Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι, όσον αφορά την παράβαση των διατάξεων του, το νομοσχέδιο δεν περιλαμβάνει ούτε αυτοτελείς κυρώσεις, ούτε ορίζεται η επιβολή των τόκων και των κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών) του, κυρωθέντος διά του ν. 4987/2022, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Ε. Σε πλείστα σημεία του νομοσχεδίου (ενδεικτικά, στα άρθρα 3, 4, 10, 12, 16, 19, 29, 34, 37, 38, 39, 40, 41) γίνεται αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις», ενώ σε άλλα σημεία (ενδεικτικά, στα άρθρα 12, 16 και 21) γίνεται αναφορά σε «χρηματοοικονομικές καταστάσεις». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι ο Έλληνας νομοθέτης προκρίνει τη χρησιμοποίηση του όρου «χρηματοοικονομικές καταστάσεις», αντί του όρου «οικονομικές καταστάσεις» (βλ., σχετικά, τον ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τον ν. 4548/2018 για το δίκαιο των ανωνύμων εταιρειών).

Περαιτέρω, στο νομοσχέδιο απαντά και ο όρος «χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί» (ενδεικτικά, στα άρθρα 4, 15, 16, 17, 22, 23, 25, 26, 29, 34 και 52), χωρίς να είναι σαφές αν χρησιμοποιείται εναλλακτικά προς τον όρο «οικονομικές (ή χρηματοοικονομικές) καταστάσεις» ή αν έχει διαφορετικό περιεχόμενο.

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου 1

Με το άρθρο αυτό καθορίζεται ο σκοπός του νόμου, αναφέρεται δε, μεταξύ άλλων, ότι «με τον παρόντα: α) καθιερώνεται το παγκόσμιο ελάχιστο επίπεδο φορολογίας των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων και των ημεδαπών ομίλων επιχειρήσεων μεγάλης κλίμακας». Ενδεχομένως, θα ήταν ορθότερο να αναφέρεται ότι με το νομοσχέδιο «θεσπίζονται κανόνες για το παγκόσμιο ελάχιστο επίπεδο φορολογίας των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων και των ημεδαπών ομίλων επιχειρήσεων μεγάλης κλίμακας».

2. Επί του άρθρου 4

Με την περίπτωση 32, ως «φορέας επενδύσεων σε ακίνητα» ορίζεται η «οντότητα ευρείας συμμετοχής, η οποία κατέχει κυρίως ακίνητη περιουσία, είτε στην κυριότητά της, είτε στην κυριότητα των κατόχων συμμετοχών της, και υπόκειται σε ενιαίο επίπεδο φορολογίας, με ανώτατο όριο αναβολής πληρωμών ενός (1) έτους».

Με γνώμονα το αγγλικό και γαλλικό κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας, ορθότερο θα ήταν ο ανωτέρω ορισμός να αποδοθεί ως εξής: «οντότητα ευρείας συμμετοχής, η οποία κατέχει κυρίως ακίνητη περιουσία και υπάγεται σε φόρο σε ένα επίπεδο, είτε της οντότητας είτε των κατόχων συμμετοχών της, με ανώτατο χρονικό όριο αναβολής της φορολογίας ενός (1) έτους».

3. Επί του άρθρου 8

Στις παραγράφους 1 και 2, η αναφορά σε «οικείες συνιστώσες οντότητες με χαμηλή φορολόγηση», ενδεχομένως, θα έπρεπε να αντικατασταθεί από αναφορά σε «δικές της συνιστώσες οντότητες με χαμηλή φορολόγηση» (πρβλ. άρθρο 7 παρ. 1 του νομοσχεδίου).

4. Επί του άρθρου 12

Η παράγραφος 5, η οποία ορίζει ότι «[π]ροκειμένου για τον υπολογισμό του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου, οι οντότητες των παρ. 2, 3 και 4 υπόκεινται σε χωριστό υπολογισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή και συμπληρωματικού φόρου», θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Για τον υπολογισμό του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου, ο υπολογισμός του πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του συμπληρωματικού φόρου γίνεται χωριστά ανά οντότητα των παρ. 2, 3 και 4».

Με την παράγραφο 14 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[γ]ια τις ανάγκες υπολογισμού του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου κατά το μεταβατικό έτος:

α) [τυχόν] αρνητικό ποσό προς μεταφορά με βάση την παρ. 5 του άρθρου 22 και την παρ. 2 του άρθρου 28 δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την έναρξη του μεταβατικού έτους της παρούσας». Επισημαίνεται ότι από τη διατύπωση των άρθρων 22 παρ. 5 και 28 παρ. 2 δεν φαίνεται να μπορεί, κατά την εφαρμογή τους, να προκύψει αρνητικό ποσό προς μεταφορά.

5. Επί των άρθρων 13 και 14

Με την όμοιου περιεχομένου παράγραφο 2 των άρθρων 13 και 14 ορίζεται ότι «[ο]ι συνιστώσες οντότητες που είναι επενδυτικές οντότητες δεν υπόκεινται στην παρ. 1».

Η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται επί συνιστωσών οντοτήτων που είναι επενδυτικές οντότητες».

6. Επί του άρθρου 17

Με την παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[γ]ια τον σκοπό της παρούσας, ως "αρχή των ίσων αποστάσεων" νοείται η αρχή, σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές μεταξύ συνιστωσών οντοτήτων καταγράφονται με βάση τις συνθήκες που θα είχαν επιτευχθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών και υπό συγκρίσιμες συνθήκες». Η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Για την εφαρμογή της παρούσας, ως "αρχή των ίσων αποστάσεων" νοείται η αρχή, σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές μεταξύ συνιστωσών οντοτήτων καταχωρούνται βάσει των όρων που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών και υπό συγκρίσιμες συνθήκες».

Με την παράγραφο 6 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[κ]ατά το οικονομικό έτος ανάκλησης της επιλογής, για τον υπολογισμό του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας των συνιστωσών οντοτήτων περιλαμβάνεται [ορθότερα: προστίθεται], αν η εύλογη αξία υπερβαίνει τη λογιστική αξία, ή αφαιρείται, αν η λογιστική αξία υπερβαίνει την εύλογη αξία, ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης την πρώτη ημέρα του οικονομικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιείται η ανάκληση, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με την επιλογή». Εν προκειμένω, δεν είναι σαφές σε τι αναφέρεται η αναφορική πρόταση «η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με την επιλογή».

7. Επί του άρθρου 20

Με τις παραγράφους 3 έως 5 ορίζεται ότι: «3. Όταν μια οντότητα μετακύλισης φόρου ασκεί συνολικά ή εν μέρει δραστηριότητες μέσω μόνιμης εγκατάστασης, το καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της που διατηρείται μετά την εφαρμογή της παρ. 1 του παρόντος κατανέμεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 19. 4. Όταν μια φορολογικά διαφανής οντότητα δεν είναι η τελική μητρική οντότητα, το καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της οντότητας μετακύλισης φόρου που διατηρείται μετά την εφαρμογή των παρ. 1 και 3 κατανέμεται στις οικείες συνιστώσες οντότητες-ιδιοκτήτριες σύμφωνα με τις ιδιοκτησιακές τους συμμετοχές στην οντότητα μετακύλισης φόρου. 5. Όταν μια οντότητα μετακύλισης φόρου είναι μια φορολογικά διαφανής οντότητα που είναι η τελική μητρική οντότητα ή μια αντίστροφη υβριδική οντότητα, κάθε καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της οντότητας μετακύλισης φόρου που διατηρείται μετά την εφαρμογή των παρ. 1 και 3 κατανέμεται στην τελική μητρική οντότητα ή στην αντίστροφη υβριδική οντότητα».

Παρατηρείται ότι και, στις τρεις ως άνω παραγράφους, το ρήμα «διατηρείται» πρέπει να αντικατασταθεί από το ρήμα «απομένει».

8. Επί του άρθρου 23

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι «[ό]ταν ο εγχώριος φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται για τον σκοπό του υπολογισμού του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου είναι υψηλότερος από τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή, το συνολικό ποσό αναπροσαρμογής αναβαλλόμενου φόρου που προστίθεται στους αναπροσαρμοσμένους καλυπτόμενους φόρους μιας συνιστώσας οντότητας για ένα οικονομικό έτος σύμφωνα με την περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 22 είναι το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου που καταχωρείται ως δεδουλευμένο στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς της όσον αφορά τους καλυπτόμενους φόρους που αναδιατυπώνονται με βάση τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή, με την επιφύλαξη των αναπροσαρμογών σύμφωνα με τις παρ. 3 έως 6».

Παρατηρείται ότι το ρήμα «αναδιατυπώνονται» θα μπορούσε να αντικατασταθεί από τη φράση «υπολογίζονται εκ νέου».

9. Επί του άρθρου 25

Με την παράγραφο 6 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «[γ]ια τους σκοπούς της παρούσας, ως «παθητικό εισόδημα» νοούνται τα ακόλουθα στοιχεία εισοδήματος που περιλαμβάνονται στο αποδεκτό εισόδημα, στον βαθμό που μια συνιστώσα οντότητα-ιδιοκτήτρια έχει υπαχθεί σε φόρο βάσει φορολογικού

καθεστώτος ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών ή ως αποτέλεσμα ιδιοκτησιακής συμμετοχής σε υβριδική οντότητα: α) μέρος ή ισοδύναμα μερίσματος, β) τόκοι ή ισοδύναμα τόκων, γ) μισθώματα, δ) δικαίωμα εκμετάλλευσης, ε) ετήσια πρόσοδος, ή στ) καθαρά κέρδη από περιουσιακά στοιχεία τύπου που παράγει εισόδημα που περιγράφεται στις περ. α) έως ε)».

Παρατηρείται ότι ο όρος «δικαίωμα εκμετάλλευσης» (royalty στο αγγλικό κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας) αποδίδεται στο φορολογικό δίκαιο ως «δικαιώματα» (βλ. άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν. 4172/2013).

10. Επί του άρθρου 26

Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζεται ότι: «3. Όταν ένα αναβαλλόμενο έσοδο φόρου λαμβάνεται υπόψη με συντελεστή χαμηλότερο από τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή και αργότερα αυξάνεται ο εφαρμοστέος εγχώριος φορολογικός συντελεστής, το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου που προκύπτει από την εν λόγω αύξηση αντιμετωπίζεται κατά την καταβολή ως αναπροσαρμογή της υποχρέωσης μιας συνιστώσας οντότητας για καλυπτόμενους φόρους που διεκδικήθηκαν για προηγούμενο οικονομικό έτος σύμφωνα με το άρθρο 22. (...) 4. Όταν παραμένει ανεξόφλητο μετά το πέρας τριετίας από τη λήξη ενός οικονομικού έτους ποσό άνω του ενός εκατομμυρίου (1.000.000,00) ευρώ από τα δεδουλευμένα τρέχοντα έσοδα φόρου μιας συνιστώσας οντότητας που έχουν συμπεριληφθεί σε αναπροσαρμοσμένους καλυπτόμενους φόρους για το εν λόγω οικονομικό έτος, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής και ο συμπληρωματικός φόρος για το οικονομικό έτος κατά το οποίο το ανεξόφλητο ποσό διεκδικήθηκε ως καλυπτόμενος φόρος επανυπολογίζονται [ο όρος αποτελεί νεολογισμό] σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30, με εξαίρεση του εν λόγω ανεξόφλητου ποσού από τους αναπροσαρμοσμένους καλυπτόμενους φόρους».

Παρατηρείται ότι, στις δύο ως άνω παραγράφους, οι λέξεις «διεκδικήθηκε / διεκδικήθηκαν» θα μπορούσαν να αντικατασταθούν από τις λέξεις «λήφθηκε / λήφθηκαν υπόψη» (pris en compte στο γαλλικό κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας).

11. Επί του άρθρου 27

Η παράγραφος 1, διά της οποίας, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι «1. Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής ενός ομίλου ΠΕ ή εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας υπολογίζεται, για κάθε οικονομικό έτος και για κάθε δικαιοδοσία, αν υπάρχει καθαρό αποδεκτό εισόδημα στη δικαιοδοσία, σύμφωνα με τον ακόλουθο τύπο:», θα μπορούσε να αντικατασταθεί ως εξής: «1. Ο πραγ-

ματικός φορολογικός συντελεστής ενός ομίλου ΠΕ ή εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας υπολογίζεται, για κάθε οικονομικό έτος και για κάθε δικαιοδοσία, στην οποία υπάρχει καθαρό αποδεκτό εισόδημα, σύμφωνα με τον ακόλουθο τύπο:».

Με την παράγραφο 2 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «α) το αποδεκτό εισόδημα των συνιστωσών οντοτήτων είναι το θετικό άθροισμα των αποδεκτών εισοδημάτων όλων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία που προσδιορίζεται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ΄, β) οι αποδεκτές ζημιές των συνιστωσών οντοτήτων είναι το άθροισμα των αποδεκτών ζημιών όλων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία που προσδιορίζεται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ΄».

Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφιβολιών, οι ανωτέρω ορισμοί θα μπορούσαν να αναδιατυπωθούν ως εξής: «α) το αποδεκτό εισόδημα των συνιστωσών οντοτήτων είναι το θετικό άθροισμα των αποδεκτών εισοδημάτων όλων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία, τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ΄, β) οι αποδεκτές ζημιές των συνιστωσών οντοτήτων είναι το άθροισμα των αποδεκτών ζημιών όλων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία, οι οποίες προσδιορίζονται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ΄».

12. Επί του άρθρου 28

Η παράγραφος 1, διά της οποίας, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι «[ο] συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται σε βάση δικαιοδοσίας», θα μπορούσε να αντικατασταθεί ως εξής: «Ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται ανά δικαιοδοσία».

13. Επί του άρθρου 30

Με την παράγραφο 3 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «[ο] πρόσθετος συμπληρωματικός φόρος κατανέμεται μόνο σε συνιστώσες οντότητες που καταγράφουν αρνητικό ποσό αναπροσαρμοσμένου καλυπτόμενου φόρου και μικρότερο από το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία των εν λόγω συνιστωσών οντοτήτων, πολλαπλασιασμένο με τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή».

Η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «Ο πρόσθετος συμπληρωματικός φόρος κατανέμεται μόνο σε συνιστώσες οντότητες που εμφανίζουν ποσό αναπροσαρμοσμένου καλυπτόμενου φόρου που είναι αρνητικό και μικρότερο από το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία των εν λόγω συνιστωσών οντοτήτων, πολλαπλασιασμένο με τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή».

14. Επί του άρθρου 31

Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζονται τα εξής: «3. Τα αποδεκτά έσοδα των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται σε δικαιοδοσία για ένα οικονομικό έτος είναι το άθροισμα όλων των εσόδων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στην εν λόγω δικαιοδοσία, μειωμένα ή αυξημένα κατά κάθε αναπροσαρμογή που πραγματοποιείται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ'. 4. Το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία για ένα οικονομικό έτος είναι το καθαρό αποδεκτό εισόδημα ή ζημία της εν λόγω δικαιοδοσίας, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 27».

Οι ως άνω ρυθμίσεις θα μπορούσαν να αναδιατυπωθούν ως εξής: «3. Τα αποδεκτά έσοδα για ένα οικονομικό έτος των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται σε μία δικαιοδοσία είναι το άθροισμα όλων των εσόδων των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται στην εν λόγω δικαιοδοσία, μειωμένα ή αυξημένα κατά κάθε αναπροσαρμογή που πραγματοποιείται σύμφωνα με το Κεφάλαιο Γ'. 4. Το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία για ένα οικονομικό έτος των συνιστωσών οντοτήτων που βρίσκονται σε μία δικαιοδοσία είναι το καθαρό αποδεκτό εισόδημα ή ζημία για την εν λόγω δικαιοδοσία, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 27».

15. Επί του άρθρου 33

Με τις παραγράφους 1 και 3 ορίζονται τα εξής: «1. Μια υποβάλλουσα συνιστώσα οντότητα δύναται να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 34, η οποία θα εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος που προέβη στην επιλογή αυτή», και «3. Μια υποβάλλουσα συνιστώσα οντότητα δύναται να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 36, η οποία θα εφαρμόζεται για το οικονομικό έτος που προέβη στην επιλογή αυτή».

Για λόγους ακριβολογίας, οι ως άνω διατάξεις θα μπορούσαν να αναδιατυπωθούν ως εξής: «1. Μια υποβάλλουσα συνιστώσα οντότητα δύναται να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 34, το οποίο θα εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος που προέβη στην επιλογή αυτή», και «3. Μια υποβάλλουσα συνιστώσα οντότητα δύναται να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 36, το οποίο θα εφαρμόζεται για το οικονομικό έτος που προέβη στην επιλογή αυτή».

16. Επί του άρθρου 34

Στην υποπερίπτωση εβ' της παραγράφου 1, η αναφορά σε «μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις» πρέπει να αντικατασταθεί από αναφορά σε «ατομικές οικονομικές καταστάσεις» ή «ατομικές χρηματοοικονομικές καταστά-

σεις» (πρβλ. και άρθρα 12 παρ. 10 περ. β' και 16 παρ. 5 του νομοσχεδίου, όπου χρησιμοποιείται ο όρος «ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις»).

17. Επί του άρθρου 36

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνονται οι ρυθμίσεις του «ασφαλούς λιμένα για εγχώριο συμπληρωματικό φόρο». Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι «ο ασφαλής λιμένας εγχώριου συμπληρωματικού φόρου μιας δικαιοδοσίας δεν εφαρμόζεται αν ο εγχώριος συμπληρωματικός φόρος της δικαιοδοσίας αυτής», μεταξύ άλλων, «αμφισβητείται, άμεσα ή έμμεσα, από τον όμιλο [πολυεθνικών επιχειρήσεων] μέσω δικαστικών ή διοικητικών διαδικασιών».

Επισημαίνεται ότι, στον βαθμό που η εφαρμογή των ευνοϊκών φορολογικών ρυθμίσεων του «ασφαλούς λιμένα για εγχώριο συμπληρωματικό φόρο» αποκλείεται καθ' ο μέρος το ποσό του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου αμφισβητείται δικαστικά, η διάταξη εισάγει, ενδεχομένως δυσανάλογο, περιορισμό στο δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, το οποίο κατοχυρώνεται, όχι μόνο στο Σύνταγμα (άρθρο 20 παρ. 1) και την ΕΣΔΑ (άρθρο 6), αλλά και στον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 47) (πρβλ. ΣτΕ 2195/2022, 2009/2022, 2734/2020, 2691/2019 επταμ., ΣτΕ 1389/2019 επταμ.).

18. Επί του άρθρου 38

Στην παράγραφο 9, η φράση «επιβάλλει καλυπτόμενο φόρο στον πωλητή με βάση τη διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης και του τιμήματος που καταβάλλεται με αντάλλαγμα την ελέγχουσα συμμετοχή ή την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων» θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «επιβάλλει καλυπτόμενο φόρο στον πωλητή βάσει της διαφοράς μεταξύ της φορολογικής βάσης και του τιμήματος που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για την ελέγχουσα συμμετοχή ή την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων».

19. Επί του άρθρου 39

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι «3. Κατά παρέκκλιση από την παρ. 2, όταν η διάθεση ή η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων πραγματοποιείται στο πλαίσιο αναδιοργάνωσης: α) η εισφέρουσα συνιστώσα οντότητα εξαιρεί από τον υπολογισμό του αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας της κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την εν λόγω διάθεση, και β) η αποκτώσα συνιστώσα οντότητα προσδιορίζει το αποδεκτό εισόδημα ή ζημία της με βάση τη λογιστική αξία των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εισφέρουσας συνιστώσας οντότητας κατά τη διά-

θεση». Ενδεχομένως, στο ως άνω κείμενο, η λέξη «διάθεση» θα μπορούσε να αντικατασταθεί από τη λέξη «μεταβίβαση».

Με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «β) η αποκτώσα συνιστώσα οντότητα προσδιορίζει το οικείο αποδεκτό εισόδημα ή ζημία μετά την απόκτηση χρησιμοποιώντας τη λογιστική αξία των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εισφέρουσας συνιστώσας οντότητας κατά τη διάθεση, με αναπροσαρμογή σύμφωνα με τους τοπικούς φορολογικούς κανόνες της αποκτώσας συνιστώσας οντότητας για να δικαιολογήσει το μη αποδεκτό κέρδος ή ζημία». Για λόγους σαφήνειας, η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «β) η αποκτώσα συνιστώσα οντότητα προσδιορίζει το οικείο αποδεκτό εισόδημα ή ζημία μετά την απόκτηση χρησιμοποιώντας τη λογιστική αξία των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εισφέρουσας συνιστώσας οντότητας κατά τον χρόνο μεταβίβασης, αναπροσαρμοσμένων, σύμφωνα με τους τοπικούς φορολογικούς κανόνες της αποκτώσας συνιστώσας οντότητας, ώστε να προκύπτει το μη αποδεκτό κέρδος ή ζημία».

Με την παράγραφο 5 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «5. Κατ' επιλογή της υποβάλλουσας συνιστώσας οντότητας, αν μια συνιστώσα οντότητα απαιτείται ή επιτρέπεται να αναπροσαρμόζει τη βάση των περιουσιακών στοιχείων της και το ποσό των υποχρεώσεων της στην εύλογη αξία για φορολογικούς σκοπούς στη δικαιοδοσία στην οποία βρίσκεται, η εν λόγω συνιστώσα οντότητα μπορεί: α) να περιλαμβάνει στον υπολογισμό του οικείου αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας ένα ποσό κέρδους ή ζημίας σε σχέση με κάθε οικείο περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση, το οποίο:». Η ως άνω διάταξη θα μπορούσε να αναδιατυπωθεί ως εξής: «5. Κατ' επιλογή της υποβάλλουσας συνιστώσας οντότητας, αν στη δικαιοδοσία στην οποία βρίσκεται μια συνιστώσα οντότητα απαιτείται ή επιτρέπεται να αναπροσαρμόζει, για φορολογικούς σκοπούς, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στην εύλογη αξία, η εν λόγω συνιστώσα οντότητα μπορεί: α) να περιλαμβάνει στον υπολογισμό του οικείου αποδεκτού εισοδήματος ή ζημίας ένα ποσό κέρδους ή ζημίας, σε σχέση με κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση της, το οποίο:».

20. Επί του άρθρου 40

Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφιβολιών, στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 πρέπει να θεθούν σημεία στίξης, ως εξής: «Ο συμπληρωματικός φόρος που οφείλεται από τον όμιλο επιχειρηματικών συμπράξεων μειώνεται κατά το ισχύον μερίδιο κάθε μητρικής οντότητας στον συμπληρωματικό φό-

ρο, σύμφωνα με την παρ. 2, κάθε μέλους του φορολογικά υπόχρεου ομίλου επιχειρηματικών συμπράξεων, σύμφωνα με την παρ. 3».

21. Επί του άρθρου 41

Στον ορισμό της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, η αναφορά σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, «οι οποίες υποβάλλονται σε εξωτερικό έλεγχο βάσει ρυθμιστικού καθεστώτος», θα μπορούσε να αντικατασταθεί από αναφορά σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις «οι οποίες υποβάλλονται υποχρεωτικά σε εξωτερικό έλεγχο».

22. Επί του άρθρου 43

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι «[γ]ια τους σκοπούς της παρ. 2, συμμετοχή στα κέρδη που διανέμει συνεταιρισμός προμηθειών θεωρείται ότι υπόκειται σε φόρο, ο οποίος βαρύνει τον λήπτη, εφόσον το εν λόγω μέρος μειώνει ένα εκπίπτον έξοδο ή κόστος κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή ζημίας του λήπτη». Παρατηρείται ότι το πνεύμα της ρύθμισης θα αποδιδόταν καλύτερα αν, αντί του συνδέσμου «εφόσον», χρησιμοποιούντο οι λέξεις «στο μέτρο που» (βλ. και το αγγλικό και γαλλικό κείμενο της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας, όπου χρησιμοποιούνται οι λέξεις «insofar» και «dans la mesure», αντίστοιχα).

23. Επί του άρθρου 46

Στην παράγραφο 3, στην πρόταση «εφόσον η άμεση ιδιοκτησιακή συμμετοχή της στη δεύτερη οντότητα ή ασφαλιστική επενδυτική οντότητα υπάγεται σε προσέγγιση εύλογης αγοραίας αξίας ή παρόμοιο καθεστώς», η λέξη «προσέγγιση» θα μπορούσε να αντικατασταθεί από τη λέξη «καθεστώς».

24. Επί του άρθρου 48

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 8, που ορίζει ότι «[σ]τις ίδιες προθεσμίες υποβάλλεται και η κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση των στοιχείων των οντοτήτων που είναι υπόχρεες για την απόδοση του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου», θα μπορούσε να αντικατασταθεί ως εξής: «Στις ίδιες προθεσμίες υποβάλλονται στη Φορολογική Διοίκηση τα στοιχεία των οντοτήτων που είναι υπόχρεες για την απόδοση του εγχώριου συμπληρωματικού φόρου».

25. Επί των άρθρων 48 και 49

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ρυθμίζονται ζητήματα υποβολής της δήλωσης πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 48), καθώς και της δήλωσης συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 49).

Συναφώς, ερωτάται αν ως προς τις ως άνω δηλώσεις, αλλά και γενικότερα ως προς τα διαδικαστικά ζητήματα που αφορούν στην εφαρμογή του Μέρους Β΄ του νομοσχεδίου, θα έπρεπε να ορίζεται ότι εφαρμόζεται ο, κυρωθείς διά του ν. 4987/2022, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

26. Επί του άρθρου 54

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι «[η] ορισθείσα ημεδαπή τοπική οντότητα του άρθρου 48 ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με την έναρξη της αρχικής φάσης της διεθνούς δραστηριότητας του ομίλου ΠΕ». Εν προκειμένω, η χρήση του επιθέτου «ημεδαπή», ενδεχομένως, περιττεύει δεδομένου ότι στο άρθρο 48 παρ. 1, ως «ορισθείσα τοπική οντότητα», χαρακτηρίζεται η «συνιστώσα οντότητα ομίλου ΠΕ ή εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας που βρίσκεται στην ημεδαπή και έχει οριστεί από τις άλλες συνιστώσες οντότητες του ομίλου ΠΕ ή του εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας που βρίσκονται στην ημεδαπή, για την υποβολή της Δήλωσης Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου ή την υποβολή κοινοποιήσεων, σύμφωνα με το παρόν άρθρο για λογαριασμό τους».

27. Επί του άρθρου 59

Με την προτεινόμενη διάταξη ρυθμίζονται ζητήματα βεβαίωσης και είσπραξης επιστρεπτέων ποσών και αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών επιστρεπτέας προκαταβολής σε βάρος φυσικών προσώπων που απεβίωσαν ή νομικών προσώπων που λύθηκαν. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι, για την καταβολή των ανωτέρω οφειλών, «ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που τις οφείλει, τα πρόσωπα που έχουν μια από τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης αυτών. Σε περίπτωση νομικών προσώπων που συγχωνεύονται κατόπιν διάσπασης ή απορρόφησης, για τις οφειλές της παρ. 1 του παρόντος, οι οποίες βαρύνουν νομικό πρόσωπο το οποίο διαλύθηκε, ευθύνεται κατά το πρώτο εδάφιο και το νομικό πρόσωπο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστάθηκε». Περαιτέρω, με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι «το παρόν εφαρμόζεται για βεβαιώσεις που πραγματοποιούνται από την 1ή Ιανουαρίου 2023 και εφεξής».

Παρατηρείται ότι, καθ' ο μέρος διά της παραγράφου 2 επιβάλλεται το πρώτον οικονομικό βάρος σε βάρος προσώπων, διαφορετικών από τους κύριους οφειλέτες, για οφειλές που ανάγονται σε χρόνο πριν από την 1η.1.2023, ανεξαρτήτως του αν βεβαιώνονται μετά την ημερομηνία αυτή, η σχετική ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Αθήνα, 22 Μαρτίου 2024

Ο Εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο Προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρηγόπουλος
Καθηγητής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β' Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών