ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών σχετικά με την Ανταλλαγή Πληροφοριών GloBE και εφαρμοστικές διατάξεις»

Ι. Γενικές Παρατηρήσεις

Το υπό συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, όπως το επεξεργάσθηκε η Διαρκής Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, διαρθρώνεται σε τρία (3) Μέρη και αποτελείται από εννέα (9) άρθρα και ένα Παράρτημα, συμπεριλαμβανομένου του ακροτελεύτιου άρθρου, που ορίζει τον χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου.

Α. Με το άρθρο πρώτο του νομοσχεδίου κυρώνεται, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (εφεξής Π.Σ.Α.Α.) για την ανταλλαγή πληροφοριών GloBE του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), η οποία υπογράφηκε από την Ελληνική Δημοκρατία με την από 18 Μαρτίου 2026 Δήλωση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Η υπό κύρωση συμφωνία (Π.Σ.Α.Α.) εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο της πρωτοβουλίας για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Base Erosion and Profit Shifting – B.E.P.S.). 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 Ο.Ο.Σ.Α. ανέπτυξε ένα σύνολο διεθνών φορολογικών κανόνων για να διασφαλίσει ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις καταβάλλουν δίκαιο μερίδιο φόρων, οπουδήποτε και αν δραστηριοποιούνται. Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ο.Ο.Σ.Α., οι ανωτέρω φορολογικές πρακτικές επιφέρουν απώλεια εσόδων,

ετησίως, από εκατό έως διακόσια σαράντα (100-240) δισεκατομμύρια δολάρια Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, που ισοδυναμεί με το τέσσερα έως δέκα επί τοις εκατό (4-10%) των παγκόσμιων εσόδων από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών (https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html).

Στην εναρκτήρια συνεδρίασή του στο Κιότο της Ιαπωνίας τον Ιούνιο του 2016, υπήρχαν ογδόντα δύο (82) μέλη του «Χωρίς Αποκλεισμούς Πλαισίου» του ΟΟΣΑ/G20 για την B.E.P.S. («OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting»). Έκτοτε, τα μέλη του έχουν αυξηθεί σε πάνω από εκατόν σαράντα πέντε (145) χώρες και δικαιοδοσίες, συμπεριλαμβανομένων δέκα έξι (16) οργανισμών παρατηρητών (βλ., ανωτέρω, στοιχεία Ο.Ο.Σ.Α., τελευταία ενημέρωση 5.12.2025).

Όπως αποτυπώνεται στην από 8 Οκτωβρίου 2021 Δήλωση, «[τ]ο χωρίς αποκλεισμούς Πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α./G20 για τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών κατέληξε σε μια λύση δύο πυλώνων για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που απορρέουν από την ψηφιοποίηση της οικονομίας (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy). Ειδικότερα, ως προς τον Δεύτερο Πυλώνα (Pillar II), στις 14.12.2021 εγκρίθηκαν από τον Ο.Ο.Σ.Α. και την Ομάδα των Είκοσι (G20) ειδικότεροι στόχοι, όπως αποτυπώνονται 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»).

Συνοπτικά, πρόκειται για την προσπάθεια καθιέρωσης ελάχιστου παγκόσμιου επιπέδου φορολογίας, με τη θέσπιση συστήματος δύο αλληλένδετων κανόνων («κανόνες GloBE»), βάσει των οποίων θα πρέπει να εισπράττεται πρόσθετος φόρος («συμπληρωματικός φόρος») κάθε φορά που ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής, σε συγκεκριμένο κράτος («δικαιοδοσία», κατά την ορολογία της Π.Σ.Α.Α. και του νομοσχεδίου), είναι χαμηλότερος του δέκα πέντε επί τοις εκατό (15%). Οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται μόνο σε επιχειρήσεις («συνιστώσες οντότητες», κατά την ορολογία της Π.Σ.Α.Α. και του νομοσχεδίου) που είναι μέλη ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων («Π.Ε.») και πληρούν το ετήσιο όριο ενοποιημένων εσόδων ύψους, τουλάχιστον, επτακοσίων πενήντα εκατομμυρίων (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.

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι νέοι κανόνες ενσωματώθηκαν με την

Οδηγία (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». 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 Ο.Ο.Σ.Α. Περαιτέρω, για να διασφαλισθεί η συμβατότητα προς το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, προς την αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης, αποφασίσθηκε ότι 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 κράτος μέλος, καθώς επίσης και σε αποκλειστικά εγχώριους ομίλους μεγάλης κλίμακας (βλ. σκέψεις 4 και 6 της Οδηγίας).

Η ανωτέρω Οδηγία ενσωματώθηκε στη χώρα μας με τον ν. 5100/2024, στο άρθρο 48 του οποίου προβλέπεται η υποχρέωση ηλεκτρονικής υποβολής στη Φορολογική Διοίκηση «Δήλωσης Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου» (άρθρο 44 Οδηγίας 2022/2523).

Ως προς την υπό κύρωση Πολυμερή Συμφωνία (Π.Σ.Α.Α.), σύμφωνα με το Προοίμιο της, «αποτελεί Ειδική Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών, όπως αυτή ορίζεται στους Κανόνες GLoBE». Περαιτέρω, «οι Κανόνες GloBE απαιτούν από κάθε Συνιστώσα Οντότητα που είναι εγκατεστημένη σε Δικαιοδοσία Εφαρμογής να υποβάλλει Δήλωση Πληροφοριών GloBE στη φορολογική διοίκηση της εν λόγω Δικαιοδοσίας Εφαρμογής (…). [Η] Δήλωση Πληροφοριών GloBE αποτελείται από δύο (2) μέρη, συγκεκριμένα ένα (1) Γενικό Τμήμα που παρέχει γενικές πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο Π.Ε. στο σύνολό του, συμπεριλαμβανομένων της εταιρικής δομής του και μίας (1) συνοπτικής παρουσίασης πληροφοριών GloBE, καθώς και ένα (1) ή περισσότερα Τμήματα Δικαιοδοσίας που αποτυπώνουν τη λεπτομερή εφαρμογή των κανόνων GloBE και του ενδεδειγμένου Εγχώριου Ελάχιστου Συμπληρωματικού Φόρου (QDMTT), κατά περίπτωση, σε σχέση με κάθε δικαιοδοσία στην οποία ασκεί δραστηριότητες ο Όμιλος Π.Ε.».

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του νομοσχεδίου, «[η] κεντρική υποβολή των Δηλώσεων Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου, στο πλαίσιο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 5100/2024 (Α΄ 49), περί δήλωσης πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου, προϋποθέτει την ύπαρξη ειδικής συμφωνίας μεταξύ της Ελλάδας και της τρίτης Δικαιοδοσίας στην οποία είναι εγκατεστημένη η Τελική Μητρική Οντότητα ή η Ορισθείσα Υπο-

βάλλουσα Οντότητα, ούτως ώστε να είναι δυνατή η ανταλλαγή των εν λόγω πληροφοριών για το εκάστοτε οικονομικό έτος αναφοράς. Η κυρούμενη Π.Σ.Α.Α., ως ειδική συμφωνία αρμόδιων αρχών για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 5100/2024, αποτελεί βασικό εργαλείο για τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των Αρμόδιων Αρχών των Δικαιοδοσιών για τις οποίες αυτή είναι σε ισχύ και καθιερώνει ένα ασφαλές και τυποποιημένο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή των κανόνων του Πυλώνα ΙΙ του Ο.Ο.Σ.Α. Η κύρωση της Συμφωνίας εντάσσεται στο πλαίσιο της εφαρμογής των διεθνών δεσμεύσεων της χώρας αναφορικά με τον Πυλώνα ΙΙ και συμπληρώνει το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο με το οποίο εισήχθησαν οι σχετικές υποχρεώσεις για την επιβολή του παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολόγησης των Ομίλων Π.Ε.» (Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης, σελ. 62).

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα συμβαλλόμενα μέρη («Δικαιοδοσίες») που υπογράφουν την Πολυμερή Συμφωνία «είναι Μέρη ή εδάφη που καλύπτονται από τη Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (…)» (βλ. Προοίμιο Π.Σ.Α.Α.). Πρόκειται για την από 25 Ιανουαρίου 1988 Σύμβαση μεταξύ του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α., σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, και του από 27 Μαΐου 2010 Πρωτοκόλλου τροποποίησής της, η οποία κυρώθηκε στη χώρα μας με τον ν. 4153/2013. Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του νομοσχεδίου, «αναφορές στο κείμενο της Π.Σ.Α.Α. σε Σύμβαση ή σε άρθρα της Σύμβασης ή σε Παραρτήματα της Σύμβασης νοούνται ως αναφορές στη Σύμβαση, στα Παραρτήματα Α΄ και Β΄ και στο Πρωτόκολλο, όπως κυρώθηκαν με τον ν. 41[53]/2013» (Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης, σελ. 62).

Β. Ειδικότερα, με το Μέρος Α΄ (άρθρο πρώτο) του νομοσχεδίου, υπό τον τίτλο «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την ανταλλαγή πληροφοριών GloBE», κυρώνεται, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την ανταλλαγή πληροφοριών GloBE του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), η οποία υπογράφηκε από την Ελληνική Δημοκρατία με την από 18 Μαρτίου 2026 Δήλωση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Προηγείται η από 18 Μαρτίου 2026 Δήλωση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, στην αγγλική και μεταφρασμένη στην ελληνική, και έπεται η Πολυμερής Συμφωνία, στην αγγλική και στη γαλλική, καθώς και μεταφρασμένη στην ελληνική.

Η Π.Σ.Α.Α. αποτελείται από Προοίμιο και εννέα Τμήματα. Στο Τμήμα 1 τίθενται οι αναγκαίοι ορισμοί, στο Τμήμα 2 θεσπίζεται αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με όλες τις αρμόδιες αρχές με τις οποίες υφίσταται «ενεργή

σχέση ανταλλαγής», στο Τμήμα 3 ορίζεται το χρονοδιάγραμμα και ο τρόπος ανταλλαγής των πληροφοριών, στο Τμήμα 4 προβλέπεται η συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών σε περιπτώσεις Δηλώσεων Πληροφοριών που χρήζουν διορθώσεων ή υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα, στο Τμήμα 5 ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν την τήρηση κανόνων εμπιστευτικότητας και διασφάλισης των δεδομένων, και στο Τμήμα 6, η δυνατότητα διαβουλεύσεων μεταξύ των Αρμόδιων Αρχών. Περαιτέρω, στο Τμήμα 7 ορίζεται η δυνατότητα τροποποίησης της Π.Σ.Α.Α., στο Τμήμα 8 οι γενικοί όροι της, και στο Τμήμα 9 ο ρόλος της γραμματείας του Συντονιστικού Οργάνου.

Το Μέρος Β΄ (άρθρα δεύτερο έως όγδοο), υπό τον τίτλο «Εφαρμογή της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την ανταλλαγή πληροφοριών GloBE», διαρθρώνεται σε δύο κεφάλαια.

Με το Κεφάλαιο Α΄ (άρθρα δεύτερο έως έβδομο), υπό τον τίτλο «Κανόνες εφαρμογής», ορίζεται η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ως Αρμόδια Αρχή της Ελλάδας για την εφαρμογή της Π.Σ.Α.Α., εκτός των αρμοδιοτήτων που αφορούν την αναστολή μίας σχέσης ανταλλαγής και την καταγγελία της συμμετοχής της Ελλάδας στην Π.Σ.Α.Α., οι οποίες ασκούνται από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (άρθρο δεύτερο). Περαιτέρω, ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν, μεταξύ άλλων, τις απαιτήσεις υποβολής της Δήλωσης Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου (άρθρο τρίτο), την ανταλλαγή πληροφοριών σε περιπτώσεις εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας που κατέχουν άμεση ή έμμεση ιδιοκτησιακή συμμετοχή σε επιχειρηματική σύμπραξη (άρθρο τέταρτο), ειδικούς κανόνες εφαρμογής (άρθρο πέμπτο), τη συνεργασία σχετικά με τις διορθώσεις των Δηλώσεων (άρθρο έκτο), και τη χρήση τυποποιημένου υποδείγματος ως προς την υποβολή των Δηλώσεων, το οποίο περιλαμβάνεται σε Παράρτημα προσαρτόμενο στον νόμο (άρθρο έβδομο).

Με το Κεφάλαιο Β΄ (άρθρο όγδοο), υπό τον τίτλο «Εξουσιοδοτικές διατάξεις», τίθενται οι εξουσιοδοτικές διατάξεις.

Τέλος, με το Μέρος Γ΄ (άρθρο ένατο), υπό τον τίτλο «Έναρξη ισχύος», ορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου και της Π.Σ.Α.Α.

Γ. Όπως έχει επισημανθεί σε παλαιότερες εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (βλ, ενδεικτικά, Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών σύμφωνα με το Πλαίσιο Αναφοράς Κρυπτοστοιχείων και εφαρμοστικές διατάξεις», ν. 5273/2026), οι συμβατικοί κανόνες του διεθνούς δικαίου δηλώνονται στο Σύνταγμα με σειρά όρων («διεθνείς συμβάσεις» (άρθρο 28 παρ. 1), «συνθήκη η συμφωνία» (άρθρο 28 παρ. 2), «διεθνείς συνθήκες» (άρθρο 36 παρ. 4)). Η ορολογική αυτή πολυμορφία οφείλε-

ται σε έλλειψη συντακτικού συντονισμού, και όχι σε οποιαδήποτε νομοτεχνική ανάγκη (βλ. Κ. Ιωάννου, σε Ιωάννου – Οικονομίδη – Ροζακη – Φατουρου, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο – Σχέσεις Διεθνούς και Εσωτερικού Δικαίου, 1990, σελ. 163).

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του Συντάγματος, για την κύρωση των διεθνών συνθηκών απαιτείται έγκριση της Βουλής με τυπικό νόμο. Ειδικότερα, με την ως άνω ρύθμιση ορίζεται ότι «[ο]ι συνθήκες για εμπόριο, φορολογία, οικονομική συνεργασία και συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις, και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτε δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνες, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει». Ο κυρωτικός νόμος πρέπει να έχει τη μορφή τυπικού νόμου, ο οποίος ψηφίζεται, εκδίδεται και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με το άρθρο 42 παρ. 1 του Συντάγματος.

Το Σύνταγμα κατοχυρώνει τη διττή λειτουργία του κυρωτικού νόμου, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί υπό το κράτος των προηγούμενων Συνταγμάτων από τη θεωρία, τη νομοθετική πρακτική και τη νομολογία, και η οποία συνίσταται στο ότι με την ψήφιση του κυρωτικού νόμου, αφενός, γίνεται αποδοχή του περιεχομένου της συνθήκης και παρέχεται συγκατάθεση προς επικύρωσή της στο αρμόδιο όργανο της εκτελεστικής εξουσίας, αφετέρου, εντάσσεται η συνθήκη στο εσωτερικό δίκαιο και επιτάσσεται η εκτέλεσή της από τα όργανα του κράτους (βλ., ενδεικτικά, Εμμ. Ρουκουνα, Σύνταγμα και Διεθνές Δίκαιο, σε Η επιδρασις του Συντάγματος του 1975 επί του ιδιωτικού και επί του δημοσίου δικαίου, 1976, σελ. 91, και του ιδίου, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο, 2021, σελ. 42-43, Αγγ. Γιοκαρη, Η πρακτική των δικαιοδοτικών οργάνων στην εφαρμογή του διεθνούς δικαίου, 2001, σελ. 83, Κ. Οικονομίδη, σε Ιωάννου – Οικονομίδη – Ροζακη – Φατουρου, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο – Θεωρία των πηγών, παρ. 44. Βλ., όμως, και Κ. Ιωάννου, οπ. π., σελ. 163 επ. και 168 επ., κατά τον οποίο ο κυρωτικός νόμος δεν αποτελεί ταυτόχρονα και εξουσιοδότηση η συγκατάθεση για την επικύρωση).

Η διαδικασία της κύρωσης των διεθνών συνθηκών η συμβάσεων ρυθμίζεται από το άρθρο 112 του Κανονισμού της Βουλής. Η ψήφιση των σχετικών κυρωτικών νομοσχεδίων γίνεται με τη διαδικασία του άρθρου 108 του Κανονισμού της Βουλής, χωρίς συζήτηση η μετά από περιορισμένη συζήτηση, εξαιρουμένων των νομοσχεδίων που αφορούν στην κύρωση διεθνών συνθηκών η συμβάσεων σύμφωνα με τα άρθρα 27 και 28 παρ. 2 και 3 του Συντάγματος. Οι κυρωτικοί νόμοι περιέχουν δύο κατηγοριών διατάξεις: α) τις κυρωτικές, οι οποίες περιλαμβάνουν την κυρωτική ρήτρα και το κείμενο της συνθήκης, καθώς και διατάξεις των οποίων το περιεχόμενο αντιστοιχεί στο πε-

ριεχόμενο δηλώσεων που η συνθήκη επιτρέπει η επιβάλλει να συνοδεύουν την υπογραφή, την επικύρωση η την έγκρισή της, η τυχόν επιτρεπόμενες επιφυλάξεις, και β) τις κοινές νομοθετικές, με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της σύμβασης στην εσωτερική έννομη τάξη η προσαρμογής της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις αυτές. Κοινές νομοθετικές θεωρούνται και εκείνες που ρυθμίζουν την έναρξη της ουσιαστικής ισχύος του κυρωτικού νόμου.

ΙΙ. Παρατηρήσεις επί των άρθρων

1. Επί του άρθρου τέταρτου

Με το άρθρο τέταρτο ορίζεται ότι «[ό]ταν μητρική οντότητα εγχώριου ομίλου μεγάλης κλίμακας κατέχει άμεση ή έμμεση ιδιοκτησιακή συμμετοχή σε επιχειρηματική σύμπραξη ή συνδεδεμένη εταιρεία επιχειρηματικής σύμπραξης που υπόκειται σε ενδεδειγμένο εγχώριο συμπληρωματικό φόρο σε δικαιοδοσία διαφορετική από αυτή της Ελλάδας, ο εν λόγω εγχώριος όμιλος μεγάλης κλίμακας χρησιμοποιεί το τυποποιημένο υπόδειγμα του Παραρτήματος του άρθρου έβδομου για την υποβολή της Δήλωσης Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου του άρθρου 48 του ν. 5100/2024 (Α' 49), περί δήλωσης πληροφοριών συμπληρωματικού φόρου».

Καταρχάς, παρατηρείται ότι η φράση «σε δικαιοδοσία διαφορετική από αυτή της Ελλάδας» θα μπορούσε να διατυπωθεί ακριβέστερα, ως εξής: «σε δικαιοδοσία διαφορετική από την Ελλάδα».

Περαιτέρω, δοθέντος ότι, κατά το άρθρο 48 του ν. 5100/2024, υπόχρεος σε υποβολή Δήλωσης Πληροφοριών Συμπληρωματικού Φόρου δεν είναι γενικώς ο εγχώριος όμιλος μεγάλης κλίμακας, αλλά συγκεκριμένη συνιστώσα οντότητα του ομίλου που ορίζεται για τον σκοπό αυτό («ορισθείσα τοπική οντότητα»), η φράση «ο εν λόγω εγχώριος όμιλος μεγάλης κλίμακας χρησιμοποιεί το τυποποιημένο υπόδειγμα του Παραρτήματος του άρθρου έβδομου (…)» θα μπορούσε να τεθεί ως εξής: «για τον εν λόγω εγχώριο όμιλο μεγάλης κλίμακας χρησιμοποιείται το τυποποιημένο υπόδειγμα του Παραρτήματος του άρθρου έβδομου (…)».

Ανεξαρτήτως αυτού, η αναφορά σε «τυποποιημένο υπόδειγμα του Παραρτήματος του άρθρου έβδομου» θα μπορούσε να αντικατασταθεί από αναφορά σε «τυποποιημένο υπόδειγμα του Παραρτήματος του νόμου» (βλ., κατωτέρω, παρατήρηση επί του άρθρου έβδομου).

2. Επί του άρθρου έβδομου

Στο άρθρο έβδομο ορίζεται η χρήση τυποποιημένου υποδείγματος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων υποβολής δηλώσεων κατ' εφαρμογή του άρ-

θρου 48 του ν. 5100/2024. Το τυποποιημένο υπόδειγμα τίθεται υπό μορφή «Παραρτήματος, το οποίο προσαρτάται στον παρόντα νόμο και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του».

Το Παράρτημα τίθεται μετά το άρθρο έβδομο του νομοσχεδίου. Έπονται το άρθρο όγδοο και το άρθρο ένατο, που ορίζει την έναρξη ισχύος του νόμου.

Επισημαίνεται ότι, ως είθισται, η προσάρτηση Παραρτημάτων γίνεται στο τέλος του νόμου, αμέσως μετά το ακροτελεύτιο άρθρο περί έναρξης ισχύος του, και όχι ενδιαμέσως των διατάξεών του, όπως εν προκειμένω.

Πέραν αυτού, επισημαίνεται ότι το ως άνω Παράρτημα είναι όμοιο, ως προς τη διάρθρωση, την αρίθμηση των ενοτήτων και τις προβλεπόμενες κατηγορίες πληροφοριών, με το Τμήμα IV του Παραρτήματος VII του ν. 4170/2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 23 του ν. 5301/2026. Δοθέντος ότι η υποχρέωση χρήσης του εν λόγω τυποποιημένου υποδείγματος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του άρθρου 48 του ν. 5100/2024 προβλέπεται ήδη στην παράγραφο 1 του άρθρου 9ΑΕ του ν. 4170/2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 9 του ν. 5301/2026, δημιουργείται προβληματισμός ως προς την αναγκαιότητα της εκ νέου ενσωμάτωσης του υποδείγματος ως αυτοτελούς Παραρτήματος του νομοσχεδίου.

3. Επί του άρθρου όγδοου

Με το άρθρο όγδοο τίθενται εξουσιοδοτικές διατάξεις, όπως, μεταξύ άλλων, εξουσιοδότηση προς τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να καθορίζει, με απόφασή του, τις «διαδικασίες για επακόλουθες ενέργειες έναντι της υποβάλλουσας Συνιστώσας Οντότητας ομίλου ΠΕ, όταν υποβάλλονται ελλιπή ή ανακριβή στοιχεία αναφορικά με τη χρήση του τυποποιημένου υποδείγματος του Παραρτήματος του άρθρου έβδομου».

Στον βαθμό στον οποίο οι «διαδικασίες για επακόλουθες ενέργειες έναντι της υποβάλλουσας Συνιστώσας Οντότητας ομίλου ΠΕ, όταν υποβάλλονται ελλιπή ή ανακριβή στοιχεία» ερμηνεύονται ως εξουσιοδότηση προς ορισμό κυρώσεων ή διοικητικών μέτρων, τίθεται το ερώτημα αν θα έπρεπε η ουσιαστική ρύθμιση του θέματος να διαγράφεται, έστω σε γενικές γραμμές, στην εξουσιοδοτική ή άλλη διάταξη, ώστε η εξουσιοδότηση να είναι σύμφωνη με το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος (βλ., συναφώς, ΣτΕ Ολομ. 869/2025, σκέψη 9).

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι οι εξουσιοδοτικές διατάξεις των περιπτώσεων β΄ και γ΄ ταυτίζονται κατά περιεχόμενο με αυτές των περιπτώσεων β΄ και γ΄ της παραγράφου 6 του άρθρου 9ΑΕ του ν. 4170/2013, ενώ αυτή της περίπτωσης ε΄ εμφανίζει μερική επικάλυψη με την περίπτωση δ΄ της ως ά-

νω παραγράφου 6 του άρθρου 9ΑΕ του ν. 4170/2013. Δοθέντος ότι οι ανωτέρω εξουσιοδοτήσεις αφορούν, κατά το επικαλυπτόμενο μέρος τους, την ίδια διαδικασία υποβολής και το ίδιο, κατ' ουσίαν, τυποποιημένο υπόδειγμα (βλ., ανωτέρω, παρατήρηση επί του άρθρου έβδομου), δημιουργείται προβληματισμός ως προς την αναγκαιότητα της εκ νέου θέσπισής τους με το υπό εξέταση άρθρο, ιδίως για την περίπτωση έκδοσης κανονιστικών πράξεων, οι οποίες θα ρυθμίσουν τα ίδια ζητήματα κατά τρόπο μη απολύτως ταυτόσημο.

4. Επί του άρθρου ένατου

Με το άρθρο ένατο ορίζεται ότι «[ο] παρών νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και η Συμφωνία που κυρώνεται με το άρθρο πρώτο από την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 2 του Τμήματος 8 αυτής».

Στην παράγραφο 2 του Τμήματος 8 της υπό κύρωση Πολυμερούς Συμφωνίας (Π.Σ.Α.Α) ορίζεται ότι «[γ]ια τους σκοπούς του Τμήματος 2, υφίσταται ενεργή σχέση ανταλλαγής δυνάμει της παρούσας Συμφωνίας από την ημερομηνία κατά την οποία (i) η αποστέλλουσα Αρμόδια Αρχή έχει παράσχει γνωστοποίηση στη Γραμματεία του Συντονιστικού Οργάνου βάσει της υποπαρ. 1α) του παρόντος Τμήματος, συμπεριλαμβάνοντας στον κατάλογο τη Δικαιοδοσία της λαμβάνουσας Αρμόδιας Αρχής, και (ii) η λαμβάνουσα Αρμόδια Αρχή έχει παράσχει γνωστοποίηση στη Γραμματεία του Συντονιστικού Οργάνου βάσει της υποπαρ. 1β) του παρόντος Τμήματος, συμπεριλαμβάνοντας στον κατάλογο τη Δικαιοδοσία της αποστέλλουσας Αρμόδιας Αρχής».

Εξ άλλου, στο Τμήμα 1 παρ. 1 περ. ια΄ της Π.Σ.Α.Α. ορίζεται ότι ο όρος «Συμφωνία σε ισχύ», ο οποίος τίθεται ως μετάφραση των όρων «Agreement in effect» και «Accord en vigeur», σημαίνει, «σε σχέση με οποιεσδήποτε δύο (2) Αρμόδιες Αρχές, ότι αμφότερες οι Αρμόδιες Αρχές έχουν υπογράψει την παρούσα Συμφωνία και ότι η πρώτη Αρμόδια Αρχή έχει αποστείλει γνωστοποίηση στη Γραμματεία του Συντονιστικού Οργάνου δυνάμει της υποπαρ. 1(α) του Τμήματος 8, συμπεριλαμβανομένης της καταχώρισης της Δικαιοδοσίας της άλλης Αρμόδιας Αρχής, και ότι η άλλη Αρμόδια Αρχή έχει αποστείλει γνωστοποίηση στη Γραμματεία του Συντονιστικού Οργάνου δυνάμει της υποπαρ. 1(β) του Τμήματος 8, συμπεριλαμβανομένης της καταχώρισης της Δικαιοδοσίας της πρώτης Αρμόδιας Αρχής».

Δοθέντος ότι η ημερομηνία κατά την οποία υφίσταται ενεργή σχέση ανταλλαγής «δυνάμει της παρούσας συμφωνίας», κατά την παράγραφο 2 του Τμήματος 8 της Π.Σ.Α.Α., αφορά την ενεργή σχέση ανταλλαγής μεταξύ δύο «δικαιοδοσιών», τίθεται το ερώτημα αν η πλήρωση των προϋποθέσεων της

παραγράφου 2 του Τμήματος 8 της Συμφωνίας αφορά την ισχύ, καθαυτή, της Συμφωνίας ή την ενεργοποίηση, κατά περίπτωση, της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών («ενεργή σχέση ανταλλαγής») μεταξύ δύο «δικαιοδοσιών».

Αθήνα, 18 Νοεμβρίου 2026

Οι εισηγητές
Νέστωρ Πολίτης
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο Προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγοπουλος
Ομότιμος Καθηγητής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιακος
Ομότιμος Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

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