

Ειδική έκθεση

Καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής

Η ΕΕ έχει αναπτύξει μια πρώτη γραμμή άμυνας, υπάρχουν ωστόσο ανεπάρκειες στην εφαρμογή και την παρακολούθηση των μέτρων



ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ
ΣΥΝΕΔΡΙΟ

Περιεχόμενα

	Σημείο
Σύνοψη	I-IX
Εισαγωγή	01-21
Τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα και η εταιρική φοροαποφυγή, από την οπτική της ΕΕ	01-05
Μέτρα και μέσα της ΕΕ	06-15
Ρόλοι και αρμοδιότητες	16-21
Εμβέλεια και προσέγγιση του ελέγχου	22-30
Παρατηρήσεις	31-92
Υπάρχει μεν κοινό νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ, όχι όμως και η καθοδήγηση που θα διευκρινίζει τις νομικές ασάφειες	31-53
Η νομοθεσία είναι γενικά ευθυγραμμισμένη με τις διεθνείς εξελίξεις, αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν σημαντικές ασάφειες στην εφαρμογή των κανόνων	32-43
Δεν υπάρχουν κατευθυντήριες γραμμές για τον τρόπο ενσωμάτωσης και εφαρμογής των νομοθετικών πράξεων	44-48
Η Επιτροπή επιβλέπει επαρκώς την ενσωμάτωση του δικαίου της ΕΕ στην εθνική νομοθεσία, αλλά έχει καθυστερήσει η υποβολή συνολικών αξιολογήσεων	49-53
Τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν αυτόματα πληροφορίες της DAC 6, τις οποίες ωστόσο χρησιμοποιούν σε περιορισμένο βαθμό	54-66
Στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε εφαρμόζονται διαδικασίες αναφοράς DAC 6, αλλά οι ποιοτικοί έλεγχοι δεν είναι συνεπείς	55-58
Υπάρχουν αδυναμίες στην ποιότητα των πληροφοριών της DAC 6 που ανταλλάσσονται αυτόματα	59-63
Τα κράτη μέλη που ελέγξαμε σχεδίασαν συστήματα κυρώσεων για τη μη συμμόρφωση με τη DAC 6, αλλά δεν τα έχουν ακόμα εφαρμόσει	64-66

Οι εργασίες της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας» οδηγούν σε νομοθετικές αλλαγές, αλλά τα αποτελέσματα είναι περιορισμένα	67-84
Η Επιτροπή εκπληρώνει τον περιορισμένο ρόλο της όσον αφορά την υποστήριξη της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας»	70-74
Τα κράτη μέλη εφάρμοσαν τις συστάσεις για την κατάργηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων, αν και οι περίοδοι κατάργησης και διατήρησης κεκτημένων δικαιωμάτων διαρκούσαν πολύ σε ορισμένες περιπτώσεις	75-79
Τα κράτη μέλη λαμβάνουν αμυντικά μέτρα κατά των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών, χωρίς ωστόσο να υπάρχει ομοιόμορφη προσέγγιση	80-84
Δεν υπάρχει κατάλληλο πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων που να εξυπηρετεί τον έλεγχο του αντικτύπου των ενωσιακών μέτρων που έχουν ληφθεί	85-92
Ο αντίκτυπος της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής έχει εκτιμηθεί σε σποραδικά μόνο έργα, και δεν υπάρχει κοινό ενωσιακό πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων	86-90
Μόνο ένα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε διέθετε πλαίσιο επιδόσεων για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων	91-92
Συμπεράσματα και συστάσεις	93-101
Παραρτήματα	
Παράρτημα I – Προσέγγιση του ελέγχου μας σε επίπεδο Επιτροπής	
Παράρτημα II – Προσέγγιση του ελέγχου μας σε επίπεδο κρατών μελών	
Παράρτημα III – Νομοθεσία της ΕΕ σε σύγκριση με τα πρότυπα BEPS των ΟΟΣΑ/G20	
Παράρτημα IV – Μέτρα κατά της φοροαποφυγής που θεσπίστηκαν με την ATAD	
Παράρτημα V – Κίνδυνος αποκλίσεων ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της DAC 6 σχετικά με τη δοκιμή του κύριου οφέλους και τα διακριτικά (παράρτημα IV της οδηγίας)	
Παράρτημα VI – Λειτουργικά ζητήματα που σχετίζονται με την υποβολή αναφορών της DAC 6 μέσω του συστήματος XML της ΕΕ	
Παράρτημα VII – Κίνδυνος διαφορετικών ερμηνειών των ζητημάτων σχεδιασμού της TDRD	

Παράρτημα VIII – Τα προγράμματα Fiscalis και οι ATAD, DAC 6 και TDRD

Παράρτημα IX – Κώδικας δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων – Κριτήρια για την αξιολόγηση των δυνητικά επιζήμιων προτιμησιακών φορολογικών μέτρων

Παράρτημα X – Ο ρόλος της Επιτροπής όσον αφορά την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας»

Συνομογραφίες

Γλωσσάριο

Απαντήσεις της Επιτροπής

Χρονογραμμή

Κλιμάκιο ελέγχου

Σύνοψη

I Τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα και η εταιρική φοροαποφυγή αποτελούν οικονομικά φαινόμενα που δεν κάνουν την εμφάνισή τους μόνο σε επίπεδο ΕΕ, αλλά συνιστούν μια πρόκληση σε παγκόσμια κλίμακα. Το φορολογικό καθεστώς μιας χώρας θεωρείται επιζήμιο όταν έχει δυσμενείς συνέπειες, όπως η διάβρωση των φορολογικών βάσεων άλλων χωρών και η αθέμιτη κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων. Τα καθεστώτα αυτά μπορούν να οδηγήσουν σε σημαντικές απώλειες φορολογικών εσόδων για τα κράτη μέλη της ΕΕ, όπως και σε στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά.

II Η ΕΕ έχει θεσπίσει νομικό πλαίσιο και χρησιμοποιεί, ως πρώτη γραμμή άμυνας, και άλλα υποστηρικτικά μέσα για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής. Οι εθνικές κυβερνήσεις των κρατών μελών της ΕΕ έχουν σε μεγάλο βαθμό τη διακριτική ευχέρεια να σχεδιάζουν τους δικούς τους φορολογικούς νόμους και τα δικά τους συστήματα, και παρέμβαση από την ΕΕ μπορεί να υπάρξει μόνο όταν θίγεται η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Στο πλαίσιο αυτό, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι αρμόδια για την επιβολή της νομοθεσίας της ΕΕ, και αναλαμβάνει την παρακολούθηση, τον συντονισμό και την εναρμόνιση των δράσεων των κρατών μελών.

III Με τον εν προκειμένω έλεγχο αξιολογήσαμε εάν το πλαίσιο της ΕΕ είναι επαρκές, λαμβανομένου υπόψη του περιορισμένου πεδίου αρμοδιοτήτων της ΕΕ στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ειδικότερα, αξιολογήσαμε την καταλληλότητα των μέτρων και των μηχανισμών που χρησιμοποιούνται στην ΕΕ τόσο από την Επιτροπή όσο και από τα κράτη μέλη και, συγκεκριμένα, εστίασαμε στον σχεδιασμό και στην εφαρμογή τριών οδηγιών [οδηγία κατά της φοροαποφυγής, 5η τροποποίηση της οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 6) και οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών] την περίοδο μεταξύ 2019 και 2023. Εξετάσαμε επίσης κατά πόσον τα κράτη μέλη και η Επιτροπή εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που εκπορεύονται από τον μη νομικά δεσμευτικό κώδικα δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων, και αξιολογήσαμε κατά πόσον παρακολουθούν, με αποτελεσματικό τρόπο, τις επιδόσεις που σημειώνουν οι πολιτικές τους στον τομέα που ελέγξαμε.

IV Επιλέξαμε να διενεργήσουμε τον συγκεκριμένο έλεγχο, δεδομένου ότι μέχρι στιγμής το ΕΕΣ δεν έχει καλύψει διεξοδικά στο πλαίσιο κάποιου ελέγχου τα μέτρα της ΕΕ για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, και λαμβάνοντας υπόψη την ανοδική τάση τόσο της οικονομικής

σημασίας τους όσο και της σπουδαιότητάς τους στο θεματολόγιο της ΕΕ. Οι προηγούμενες εργασίες μας στον συγκεκριμένο τομέα είχαν εστιάσει στις διαδικασίες που καθιερώθηκαν βάσει της οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 1 έως 5, [ειδική έκθεση 03/2021](#)). Στον εν λόγω έλεγχο, επεκτείναμε την εμβέλεια της ανάλυσής μας ώστε να καλύψουμε ευρύτερο φάσμα μέτρων, με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους. Και αποτελεσματικό είναι επί της ουσίας ένα μέτρο που διασφαλίζει ότι ο πράγματι οφειλόμενος φόρος εισπράττεται από το κράτος μέλος που πρέπει να τον εισπράξει.

V Το γενικό συμπέρασμά μας είναι ότι το ισχύον πλαίσιο της ΕΕ συνιστά μια πρώτη γραμμή άμυνας, απαραίτητη για τη στήριξη της καταπολέμησης των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, λαμβανομένου υπόψη του περιορισμένου πεδίου αρμοδιοτήτων της ΕΕ. Ωστόσο, παρατηρούνται ανεπάρκειες στον τρόπο με τον οποίο καταρτίστηκαν και εφαρμόζονται τα μέτρα της ΕΕ, και δεν υπάρχει κατάλληλο σύστημα παρακολούθησης για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους.

VI Σημειώνουμε ότι, τα τελευταία χρόνια, η Επιτροπή εξέλιξε το νομοθετικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής σε επίπεδο ΕΕ. Ωστόσο, διαπιστώσαμε ασαφείς ορισμούς και κενά, που οδήγησαν σε διαφορετικές ερμηνείες από τα κράτη μέλη. Η Επιτροπή επιβλέπει αποτελεσματικά την ενσωμάτωση της νομοθεσίας της ΕΕ στο εθνικό δίκαιο, ωστόσο ορισμένες αξιολογήσεις, παρότι βρίσκονται επί του παρόντος υπό εκπόνηση, έχουν καθυστερήσει να υποβληθούν. Στο επίπεδο των κρατών μελών, τα κύρια ευρήματά μας αφορούν την εφαρμογή της DAC 6. Διαπιστώσαμε ότι τα πέντε κράτη μέλη στα οποία πραγματοποιήσαμε επίσκεψη αντάλλασσαν φορολογικές πληροφορίες σχετικά με δυνητικά επιζήμιες διασυννοριακές ρυθμίσεις, αλλά είχαν διενεργήσει ελάχιστους ελέγχους ποιότητας δεδομένων και έκαναν ελάχιστη χρήση των πληροφοριών που τους είχαν περιέλθει.

VII Η Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» λαμβάνει ικανοποιητική βοήθεια από την Επιτροπή όσον αφορά την αξιολόγηση των δυνητικά επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων, ο ρόλος της ωστόσο ήταν πολύ περιορισμένος κατά τον χρόνο του ελέγχου. Τα κράτη μέλη αποσύρουν τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα τους οσάκις αυτό συνιστάται από την εν λόγω Ομάδα. Ωστόσο, η προθεσμία συμμόρφωσης ήταν σε αρκετές περιπτώσεις πολύ μεγαλύτερη από τα δύο έτη που συστήνει το Συμβούλιο. Κατά συνέπεια, ελλοχεύει ο κίνδυνος οι εταιρείες να συνεχίσουν να επωφελούνται για μεγαλύτερο διάστημα από αθέμιτα φορολογικά πλεονεκτήματα.

VIII Διαπιστώσαμε επίσης ότι η Επιτροπή και τέσσερα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν διέθεταν κατάλληλη προσέγγιση όσον αφορά τη μέτρηση των επιδόσεων των εργαλείων που χρησιμοποιούσαν για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής στην ΕΕ. Εξαιτίας της έλλειψης κατάλληλων πλαισίων επιδόσεων, δεν είχαν τη δυνατότητα να μετρήσουν και να αξιολογήσουν τις προσπάθειές τους, και να διαθέσουν πόρους εκεί όπου ήταν περισσότερο αναγκαίοι.

IX Συνιστούμε στην Επιτροπή τα εξής:

- να αποσαφηνίσει το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ
- να βελτιώσει την ποιότητα των αναφορών της DAC 6
- να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται κυρώσεις ικανές να επιφέρουν τις επιθυμητές συνέπειες
- να ενισχύσει την υποστήριξή της προς την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας»
- να παρακολουθεί τα αποτελέσματα και τον αντίκτυπο της προσπάθειας καταπολέμησης των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής.

Εισαγωγή

Τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα και η εταιρική φοροαποφυγή, από την οπτική της ΕΕ

01 Στην ενιαία αγορά της ΕΕ, τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών υφίστανται επιρροές από άλλες φορολογικές δικαιοδοσίες, ιδίως όταν αυτές προσφέρουν φορολογικά πλεονεκτήματα για την προσέλκυση εταιρειών, φυσικών προσώπων ή κεφαλαίων στην επικράτειά τους. Κάθε εθνικό φορολογικό μέτρο που αυξάνει την ανταγωνιστικότητα του φορολογικού συστήματος μιας χώρας έναντι του φορολογικού συστήματος μιας άλλης, αποτελεί μια μορφή φορολογικού ανταγωνισμού.

02 Ο φορολογικός ανταγωνισμός όταν λαμβάνει τη μορφή επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων μπορεί να αποτελέσει πηγή ανησυχίας για την ΕΕ εφόσον έχει ανεπιθύμητες συνέπειες, ιδίως στρέβλωση του ανταγωνισμού εντός της ενιαίας αγοράς της ΕΕ. Ένα φορολογικό καθεστώς είναι επιζήμιο όταν έχει δυσμενείς συνέπειες, όπως η διάβρωση των φορολογικών βάσεων άλλων χωρών ή η αθέμιτη κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων (βλέπε [πλαίσιο 1](#)).

Πλαίσιο 1

Μοντέλα επιζήμιων φορολογικών πρακτικών

Προκειμένου να γίνει ένα εθνικό φορολογικό σύστημα περισσότερο ανταγωνιστικό, υπάρχουν διάφορα φορολογικά μέτρα που μπορούν να ληφθούν. Μολονότι τα μέτρα αυτά είναι νόμιμα, υπάρχει κίνδυνος να προκαλέσουν ζημία στην ενιαία αγορά της ΕΕ, εφόσον η δομή τους στρεβλώνει το εμπόριο και τις επενδύσεις και διαβρώνει άλλες εθνικές φορολογικές βάσεις.

Στη μελέτη που εξέδωσε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο το 2021, με τίτλο «[Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations](#)», προσδιορίστηκαν επτά φορολογικά μέτρα που εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη τα οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, θα μπορούσαν να θεωρηθούν επιζήμιες φορολογικές πρακτικές:

- μείωση των συντελεστών φορολογίας εταιρειών (ο αποκαλούμενος «ανταγωνισμός προς τα κάτω»).
- καθεστώτα που ευνοούν τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας
- δομές για τη δημιουργία εικονικών εταιρειών
- καθεστώτα έκπτωσης πλασματικών τόκων
- καθεστώτα απαλλαγής εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης
- καθεστώτα ειδικών οικονομικών ζωνών
- φορολογικές αποφάσεις.

03 Όταν οι φορολογούμενοι μετέρχονται νόμιμες μεθόδους προκειμένου να ελαχιστοποιήσουν το ποσό του οφειλόμενου φόρου, αυτό ονομάζεται φοροαποφυγή. Το παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον έχει διευκολύνει την ανάπτυξη όλο και περισσότερο πολύπλοκων επιχειρηματικών μοντέλων και εταιρικών δομών, διευκολύνοντας τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να μετατοπίζουν τα κέρδη τους διασυνοριακά και να αποφεύγουν την εταιρική φορολόγηση. Η εκμετάλλευση, από μια εταιρεία, των ασυμφωνιών και των κενών μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων για σκοπούς επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού παίρνει τη μορφή μιας επιζήμιας πρακτικής εταιρικής φοροαποφυγής.

04 Τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα και η εταιρική φοροαποφυγή δημιουργούν μια κατάσταση όπου οι φορολογούμενοι που δεν είναι σε θέση να κάνουν χρήση συστημάτων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ή παρόμοιων μέτρων, αναγκάζονται εν τέλει να καλύψουν τα «ελλείποντα» φορολογικά έσοδα

συνεισφέροντας περισσότερο. Τα καθεστώτα αυτά οδηγούν επίσης σε αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ των εταιρειών και σε άνισους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των χωρών, γεγονός που μπορεί κάλλιστα να οδηγήσει σε απώλεια φορολογικών εσόδων για τα κράτη μέλη της ΕΕ και σε στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά. Η καταπολέμηση αυτών των φαινομένων δεν γίνεται αποκλειστικά σε επίπεδο ΕΕ, αλλά αποτελεί παγκόσμια πρόκληση. Κατά συνέπεια, πολλές από τις πρόσφατες δράσεις που ανέλαβε η ΕΕ στον τομέα αυτό βασίζονται σε διεθνείς συμφωνίες, όπως το [πλαίσιο χωρίς αποκλεισμούς που ανέπτυξαν ο ΟΟΣΑ και η G20 όσον αφορά τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών \(BEPS\)](#), το οποίο αποτελείται από 15 δράσεις που αποσκοπούν στον μετριασμό των συναφών προκλήσεων και στον καθορισμό ενός διεθνούς προτύπου στον συγκεκριμένο τομέα.

05 Η ΕΕ διαθέτει ελάχιστα στοιχεία σχετικά με τις εκτιμήσεις των απολεσθέντων φορολογικών εσόδων λόγω επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και φοροαποφυγής, ενώ δεν διατίθενται επικαιροποιημένες εκτιμήσεις. Στην [ετήσια έκθεση της Επιτροπής για τη φορολογία του 2023](#) τονίστηκαν οι απώλειες εσόδων από τη φορολόγηση εταιρειών που προέκυψαν λόγω του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της φοροαποφυγής. Με βάση τις εκτιμήσεις του 2013, οι απώλειες φορολογικών εσόδων παγκοσμίως θα μπορούσαν να ανέρχονται σε περίπου 172,7 δισεκατομμύρια ευρώ, εκ των οποίων 68,2 δισεκατομμύρια ευρώ ενδεχομένως να ήταν απώλειες της Ευρώπης. Σύμφωνα με μελέτες για τη φορολογία εισοδήματος των εταιρειών, εκτιμάται ότι το μέγεθος της μετατόπισης των κερδών παγκοσμίως έχει οδηγήσει σε συνολικές απώλειες φορολογικών εσόδων της τάξης των 183 έως 274 δισεκατομμυρίων ευρώ.

Μέτρα και μέσα της ΕΕ

06 Η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η εξασφάλιση θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού πρόσφατα ανέβηκαν θέση στο θεματολόγιο της ΕΕ, αν και οι δράσεις της ΕΕ δεν μπορούν να θίξουν το προνόμιο των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Οι αρμοδιότητες της ΕΕ περιορίζονται στον καθορισμό γενικών κανόνων για τις φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών. Σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους, στις Συνθήκες της ΕΕ δεν προβλέπεται η εναρμόνιση των άμεσων φόρων.

07 Στη Συνθήκη της ΕΕ προβλέπεται ανάληψη δράσης σε επίπεδο ΕΕ όταν η Επιτροπή εντοπίζει αποκλίσεις στις νομικές διατάξεις, τους κανόνες ή τη διοικητική πρακτική των κρατών μελών που έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς ([άρθρο 115 της ΣΛΕΕ](#)). Σειρά οδηγιών θεσπίζει γενικά πρότυπα σε συστημικό επίπεδο και διαμορφώνει εργαλεία που συμβάλλουν

στην καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής. Πέραν των νομοθετικών πράξεων που έχουν τη μορφή οδηγιών, το ρυθμιστικό πλαίσιο της ΕΕ υποστηρίζεται από πράξεις μη δεσμευτικού δικαίου (όπως ο κώδικας δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων ή οι ειδικές ανά χώρα συστάσεις στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου), οι οποίες δεν έχουν νομικά δεσμευτική ισχύ.

08 Τα θεμέλια του ισχύοντος πλαισίου της ΕΕ για τη στήριξη της καταπολέμησης των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής τέθηκαν από την Επιτροπή σε διάφορες δέσμες φορολογικών μέτρων και σχέδια δράσης¹. Στα **συμπεράσματα του Συμβουλίου** του Δεκεμβρίου 2015 τονίζεται επίσης η ανάγκη για εξεύρεση κοινών, πλην όμως ευέλικτων, λύσεων σε επίπεδο ΕΕ που να συνάδουν με τις 15 δράσεις του **σχεδίου δράσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS)**, το οποίο εξελίχθηκε στο πλαίσιο χωρίς αποκλεισμούς που συνέταξαν τον Ιούνιο του 2016 ο ΟΟΣΑ και η G20 όσον αφορά την BEPS. Με το αναθεωρημένο αυτό έργο επεκτάθηκε το πεδίο εφαρμογής της πρωτοβουλίας, ώστε να συμπεριλάβει μια ευρύτερη ομάδα χωρών πέραν των μελών του ΟΟΣΑ, και καθιερώθηκε έτσι ένα διεθνές πρότυπο στον συγκεκριμένο τομέα.

09 Οι οδηγίες (που είχαν εγκριθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2019) στον τομέα της άμεσης φορολογίας, με τις οποίες θεσπίστηκαν κανόνες που εφαρμόζονται σε όλους τους υποκειμένους σε φόρο εταιρειών στο εκάστοτε κράτος μέλος, περιλαμβάνουν:

- την οδηγία κατά της φοροαποφυγής (**ATAD**) και την τροποποίησή της².
- την 5η τροποποίηση της οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (2011/16/ΕΕ) (**DAC 6**)³.
- την οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών (**TDRD**)⁴.

¹ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο – Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση: 5 νευραλγικοί τομείς δράσης, [COM\(2015\) 302 final](#)· ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο — Σχέδιο δράσης για δίκαιη και απλή φορολόγηση που στηρίζει τη στρατηγική ανάκαμψης, [COM\(2020\) 312 final](#).

² Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου (ATAD 1), όπως τροποποιήθηκε από την [οδηγία \(ΕΕ\) 2017/952 του Συμβουλίου](#) (ATAD 2).

³ Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου (DAC 6).

⁴ Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου (TDRD).

10 Η **ATAD** αποσκοπεί στην ενίσχυση του μέσου επιπέδου προστασίας από τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, μέσω της θέσπισης κανόνων που αποσκοπούν στην πρόληψη της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά και της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς, καθώς και στη δημιουργία δίκαιου και διαφανούς φορολογικού περιβάλλοντος σε όλα τα κράτη μέλη μέσω της εναρμόνισης των κανόνων για τη φοροαποφυγή. Η οδηγία εξετάζει διάφορες μορφές φοροαποφυγής, ιδίως στρατηγικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται τις διαφορές στις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες προκειμένου να μειώσουν τη συνολική φορολογική οφειλή μιας εταιρείας.

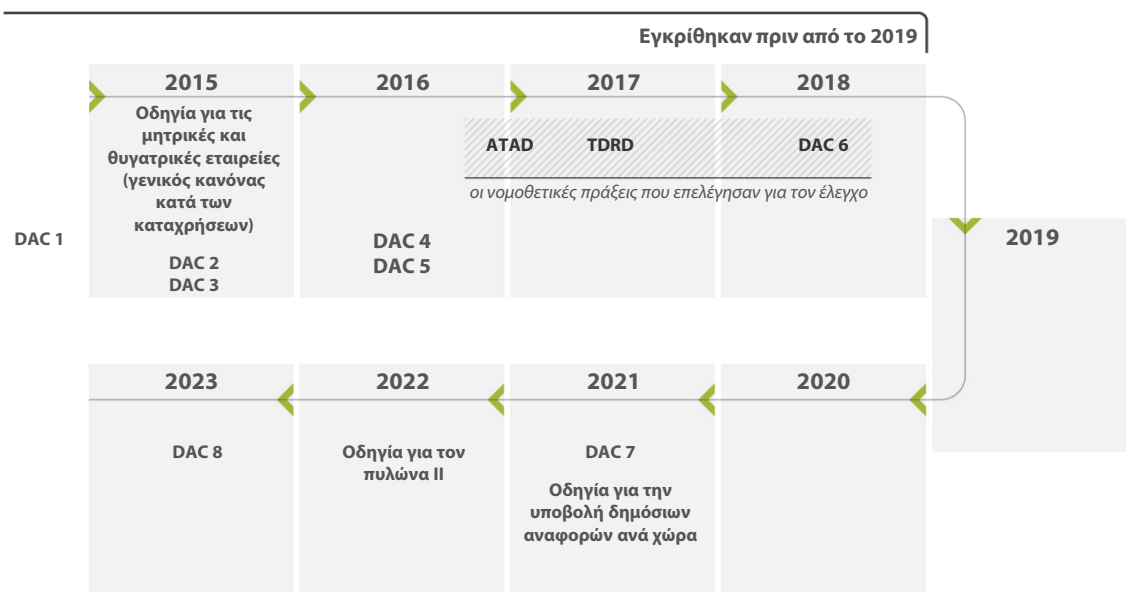
11 Βάσει της **οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου (DAC)**, με την οποία θεσπίστηκε η νομική βάση για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ, απαιτείται από όλα τα κράτη μέλη να ανταλλάσσουν μεταξύ τους ορισμένες φορολογικές πληροφορίες. Με την 5η τροποποίηση της οδηγίας (**DAC 6**) θεσπίστηκαν υποχρεώσεις αναφοράς των δυνητικά επιζήμιων διασυνοριακών ρυθμίσεων, με σκοπό την περαιτέρω ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας και την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

12 Το σχέδιο δράσης της Επιτροπής του 2015 επικεντρώθηκε σε μεγάλο βαθμό σε μέτρα για την αποφυγή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Παράλληλη δε επιδίωξή του ήταν η βελτίωση των μηχανισμών για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, ώστε να διασφαλιστεί βεβαιότητα και προβλεψιμότητα για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι η διπλή φορολόγηση στην ενιαία αγορά μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο στις διασυνοριακές επενδύσεις και να οδηγήσει σε οικονομικές στρεβλώσεις και αναποτελεσματικότητα. Η **TDRD** αποσκοπεί στη βελτίωση των μηχανισμών επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ, με την καθιέρωση κοινών διαδικασιών και προθεσμιών, και, ως εκ τούτου, στη διασφάλιση της ομαλότερης επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Οι φορολογούμενοι ενός κράτους μέλους που υπόκεινται σε περισσότερο περιοριστικούς μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών σε σχέση με κάποιο άλλο αντιμετωπίζουν μια μορφή άνισης μεταχείρισης. Ως εκ τούτου, από την άποψη του φορολογούμενου, η **TDRD** έχει καθοριστική σημασία για τον μετριασμό αυτής της μεταχείρισης που είναι επιζήμια για τον φορολογούμενο, καθόσον εξασφαλίζει ισότιμους όρους μεταχείρισης.

13 Άλλες σχετικές νομοθετικές πράξεις της ΕΕ (που εκδόθηκαν πριν από το 2019) στον τομέα της άμεσης φορολογίας είναι η **DAC 3** (αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις εκ των προτέρων διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και τις εκ των προτέρων συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης), η **DAC 4** (εκθέσεις ανά χώρα) και η **οδηγία για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες** (που περιέχει

κανόνα κατά των καταχρήσεων). Το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ εξελίσσεται και επεκτείνεται, με περισσότερες πρόσφατες εξελίξεις τη DAC 7, τη DAC 8, και την έγκριση της οδηγίας για τον πυλώνα 2 σχετικά με την εξασφάλιση παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας των ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων και των εγχώριων ομίλων μεγάλης κλίμακας στην Ένωση (βλέπε [γράφημα 1](#)).

Γράφημα 1 – Θέσπιση της σχετικής νομοθεσίας της ΕΕ



Πηγή: ΕΕΣ.

14 Εκτός από τις νομοθετικές πράξεις, το Συμβούλιο ενέκρινε το 1997 κώδικα δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων (ο «Κώδικας»)⁵, ο οποίος αποτελεί πράξη μη δεσμευτικού δικαίου. Με βάση τον Κώδικα, τα κράτη μέλη καλούνται να συνεργάζονται πλήρως για την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εφαρμόζοντας αυτό το διακυβερνητικό, μη νομικά δεσμευτικό μέσο, το οποίο διαδραματίζει ιδιαίτερο ρόλο στην προώθηση του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού, τόσο εντός όσο και εκτός της ΕΕ. Το 1998 συστάθηκε η **Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας»** (η «Ομάδα») για την αξιολόγηση των προτιμησιακών φορολογικών μέτρων που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Η Ομάδα απαρτίζεται από υψηλού επιπέδου εκπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής.

⁵ **Συμπεράσματα** του Συμβουλίου ECOFIN της 1ης Δεκεμβρίου 1997 σχετικά με τη φορολογική πολιτική, ΕΕ C 2 της 6.1.1998.

15 Η Επιτροπή έχει επίσης τη δυνατότητα να επιλαμβάνεται εθνικών φορολογικών καθεστώτων που ενθαρρύνουν τον επιθετικό διασυνοριακό φορολογικό σχεδιασμό και να διατυπώνει ειδικές ανά χώρα συστάσεις στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου, που συνιστά άλλο ένα μη δεσμευτικό νομικό μέσο. Το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο αποτελεί το πλαίσιο για την ολοκληρωμένη εποπτεία και τον συντονισμό των οικονομικών πολιτικών και των πολιτικών απασχόλησης σε ολόκληρη την ΕΕ.

Ρόλοι και αρμοδιότητες

16 Ο σχεδιασμός και η ανάπτυξη φορολογικών πολιτικών, καθώς και η είσπραξη φόρων, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών της ΕΕ. Παράλληλα δε, η καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής αποτελούν προτεραιότητες και στο πλαίσιο της ενωσιακής φορολογικής πολιτικής. Ο ρόλος που διαδραματίζει η Επιτροπή στον τομέα αυτό είναι πολύπλευρος. Οι αρμοδιότητές της περιλαμβάνουν την παρακολούθηση, τον συντονισμό, την εναρμόνιση και την επιβολή, και ο σκοπός τους είναι να προωθείται ο θεμιτός φορολογικός ανταγωνισμός και να προλαμβάνονται στρεβλώσεις της ενιαίας αγοράς εξαιτίας επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και εταιρικής φοροαποφυγής.

17 Αρμόδια υπηρεσία της Επιτροπής είναι η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης (ΓΔ TAXUD). Στο πλαίσιο του ρόλου της ως κεντρικού οργάνου στις προσπάθειες της ΕΕ για τη διαμόρφωση ενός δίκαιου και διαφανούς φορολογικού περιβάλλοντος στην ενιαία αγορά της ΕΕ, η ΓΔ TAXUD οφείλει:

- να καταρτίζει σχέδια νομοθετικών προτάσεων και να επιβλέπει την εφαρμογή της νομοθεσίας στα κράτη μέλη·
- να παρέχει μηχανισμούς, συστήματα και ηλεκτρονικές διεπαφές που διευκολύνουν την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, και να επιβλέπει ένα κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις·
- να παρέχει κατευθυντήριες γραμμές και να εξασφαλίζει την ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας της ΕΕ στα κράτη μέλη·
- να αναλύει τα φορολογικά καθεστώτα των κρατών μελών και να παρέχει στην Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» συστάσεις σχετικά με τη βλαπτικότητα των εν λόγω καθεστώτων·

- να αναλύει τα φορολογικά καθεστώτα των ενδιαφερόμενων τρίτων χωρών και να προτείνει τη συμπερίληψη ή τον αποκλεισμό τους από τον [ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών](#) φορολογικής δικαιοδοσίας.

18 Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο παρακολουθεί συνεχώς τις εξελίξεις στον τομέα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, και δραστηριοποιείται μέσω ορισμένων επιτροπών του, παραδείγματος χάριν της μόνιμης υποεπιτροπής φορολογικών θεμάτων (FISC) και των *ad hoc* εξεταστικών επιτροπών. Οι ομάδες εργασίας του Συμβουλίου όπως και άλλα προπαρασκευαστικά όργανα που καλύπτουν αυτούς τους τομείς δρουν κυρίως μέσω της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας». Γενικά, η φορολογική νομοθεσία της ΕΕ εγκρίνεται με ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου, λαμβανομένης υπόψη της γνώμης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

19 Η Ομάδα συστάθηκε με σκοπό την αξιολόγηση φορολογικών μέτρων που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μη νομικά δεσμευτικού κώδικα δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων (ο «Κώδικας»). Τα κύρια καθήκοντα της Ομάδας είναι τα εξής:

- ο να εντοπίζει φορολογικές πρακτικές εντός των κρατών μελών της ΕΕ που θεωρούνται επιζήμιες για τον θεμιτό ανταγωνισμό·
- ο να παρακολουθεί φορολογικά καθεστώτα και να αξιολογεί κατά πόσον πληρούν τα καθορισμένα κριτήρια βάσει των οποίων κρίνεται αν συνιστούν επιζήμια φορολογικά καθεστώτα·
- ο να διευκολύνει τον διάλογο και τη συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να αλληλοενημερώνονται για τα βέλτιστα καθεστώτα και να συντονίζουν τις προσπάθειές τους·
- ο να προωθεί τη διαφάνεια, απαιτώντας από τα κράτη μέλη να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα φορολογικά μέτρα και τις πρακτικές έκδοσης αποφάσεων·
- ο να προστατεύει την ΕΕ από επιζήμια φορολογικά καθεστώτα τρίτων χωρών: η Ομάδα είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση του ενωσιακού καταλόγου μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας.

20 Οι εθνικές κυβερνήσεις των [κρατών μελών της ΕΕ](#) είναι σε γενικές γραμμές ελεύθερες να σχεδιάζουν τους δικούς τους φορολογικούς νόμους και συστήματα. Ωστόσο, σε όλες τις εθνικές νομοθεσίες πρέπει να τηρούνται ορισμένες θεμελιώδεις αρχές, όπως η απαγόρευση διακρίσεων και η ελεύθερη κυκλοφορία στην εσωτερική αγορά.

21 Ο ρόλος των κρατών μελών είναι:

- να εφαρμόζουν φορολογικά συστήματα·
- να υλοποιούν τα μέτρα της ΕΕ που αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της μετατόπισης κερδών·
- να συλλέγουν και να υποβάλλουν τις σχετικές με τους φόρους απαιτούμενες πληροφορίες·
- να αλληλοενημερώνονται για τα βέλτιστα καθεστώτα·
- να εξασφαλίζουν τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό στην εσωτερική αγορά.

Εμβέλεια και προσέγγιση του ελέγχου

22 Στόχος του ελέγχου μας ήταν να αξιολογηθεί κατά πόσον το πλαίσιο της ΕΕ για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής είναι επαρκές, λαμβανομένου υπόψη του περιορισμένου πεδίου αρμοδιοτήτων της ΕΕ στον τομέα της άμεσης φορολογίας (βλέπε σημείο **06**). Για τον σκοπό αυτό, αξιολογήσαμε την καταλληλότητα των μέτρων και των μηχανισμών που χρησιμοποιούνται στην ΕΕ, εστιάζοντας στον σχεδιασμό και την εφαρμογή τριών οδηγιών (ATAD, DAC 6 και TDRD) την περίοδο 2019-2023.

23 Επιλέξαμε τις ATAD, DAC 6 και TDRD επειδή είναι οι βασικές νομοθετικές πράξεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας που εκδόθηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2019, καλύπτουν συστημικά ζητήματα και είναι γενικά εφαρμοστέες σε όλες τις εταιρείες εντός της ΕΕ. Ορίσαμε το τέλος της υπό εξέταση περιόδου, λαμβάνοντας υπόψη τον χρόνο που χρειάστηκε ώστε τα κράτη μέλη να τις ενσωματώσουν στα εθνικά τους δίκαια και να τις εφαρμόσουν. Εξετάσαμε επίσης κατά πόσον τα κράτη μέλη και η Επιτροπή εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους όσον αφορά τον μη νομικά δεσμευτικό κώδικα δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων, και αξιολογήσαμε την παρακολούθηση των επιδόσεων στον υπό εξέταση τομέα.

24 Αποφασίσαμε να διενεργήσουμε τον έλεγχο επειδή, μέχρι τότε, οι μηχανισμοί και τα συστήματα για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής δεν είχαν ελεγχθεί εκτενώς. Στο πλαίσιο του ελέγχου μας που οδήγησε στη δημοσίευση της έκθεσης με τίτλο «Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: άρτιο σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες» ([ειδική έκθεση 03/2021](#)) επισημάνθηκαν αδυναμίες των διαδικασιών βάσει των DAC 1 έως 5. Για τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου βασιστήκαμε στα εν λόγω συμπεράσματα και διευρύναμε το πεδίο της ανάλυσης ούτως ώστε να καλύψουμε ένα ευρύτερο φάσμα μέτρων που έχουν θεσπιστεί με σκοπό να βελτιώσουμε την αποτελεσματικότητά τους.

25 Στο πλαίσιο του ελέγχου εξετάσαμε συστημικά ζητήματα και επικεντρωθήκαμε ιδίως στα εξής:

- στον σχεδιασμό και στην παρακολούθηση της επιλεγμένης νομοθεσίας, στην παροχή κατευθυντήριων γραμμών από την Επιτροπή σχετικά με την εφαρμογή των ATAD, DAC 6 και TDRD, και στην εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής από τα κράτη μέλη.

- στη λειτουργία του κεντρικού ευρετηρίου της ΕΕ για την ανταλλαγή αναφορών της DAC 6, καθώς και στην ποιότητα και τη χρήση των πληροφοριών DAC 6 που ανταλλάσσουν τα κράτη μέλη·
- στην καταλληλότητα της συνδρομής που παρέχει η Επιτροπή στην Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας», και στην εφαρμογή των συστάσεων της Ομάδας από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη·
- στην παρακολούθηση των επιδόσεων των μέτρων που λαμβάνονται από την Επιτροπή και τα κράτη μέλη στον τομέα του ελέγχου.

26 Διενεργήσαμε αυτό τον έλεγχο εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων της ΕΕ (βλέπε σημεία **06** και **22**), συνεπώς δεν εξετάσαμε, μεταξύ άλλων, συγκεκριμένα εθνικά φορολογικά καθεστώτα των κρατών μελών της ΕΕ. Ο έλεγχός μας στα κράτη μέλη επικεντρώθηκε στην εφαρμογή των τριών επιλεγμένων οδηγιών και των συστάσεων της Ομάδας.

27 Οι εργασίες της Επιτροπής σε σχέση με τις απαγορευμένες κρατικές ενισχύσεις και την έκδοση ειδικών ανά χώρα συστάσεων στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου (βλέπε σημείο **15**) δεν εμπίπτουν στην εμβέλεια του εν λόγω ελέγχου, δεδομένου ότι οι διαδικασίες για τις κρατικές ενισχύσεις και οι συστάσεις που διατυπώνονται είναι μεμονωμένες και συγκεκριμένες για το εκάστοτε ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Τα εν λόγω θεματικά πεδία είναι επίσης οριζόντια, δηλαδή δεν αφορούν ειδικά την άμεση φορολογία, και έχουν αποτελέσει αντικείμενο άλλων ελέγχων του ΕΕΣ (παραδείγματος χάριν, [ειδική έκθεση 16/2020](#) και [ειδική έκθεση 21/2020](#)).

28 Ελέγξαμε τη δραστηριότητα της ΓΔ TAXUD της Επιτροπής (βλέπε στο [παράρτημα I](#) μια επισκόπηση της προσέγγισης του ελέγχου) και πέντε κρατών μελών (Ιρλανδία, Κύπρος, Λουξεμβούργο, Μάλτα και Κάτω Χώρες), τα οποία επιλέξαμε βάσει ποσοτικών και ποιοτικών κριτηρίων κινδύνου (βλέπε [παράρτημα II](#)).

29 Στα κράτη μέλη τα οποία επισκεφθήκαμε, χρησιμοποιήσαμε δειγματοληψία βάσει κινδύνου για να επιλέξουμε ανταλλαγές πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις (DAC 6), υποθέσεις φορολογικών διαφορών στις οποίες εμπλέκονταν τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε (TDRD) και δυνητικά επιζήμια φορολογικά καθεστώτα που εξετάστηκαν από την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας».

30 Συμπληρώσαμε τα ελεγκτικά τεκμήρια συζητώντας με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) τα διεθνή κριτήρια αναφοράς που εφαρμόζονται στα μέσα και στους μηχανισμούς που χρησιμοποιούνται για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Πραγματοποιήσαμε επίσης συνεντεύξεις με εκπροσώπους της υποεπιτροπής φορολογικών θεμάτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (υποεπιτροπή FISC) και διεξαγάγαμε συζήτηση πάνελ με εξωτερικούς εμπειρογνώμονες στον τομέα της φορολογίας εταιρειών, προκειμένου να λάβουμε αναπληροφόρηση σχετικά με τον σχεδιασμό και την εφαρμογή του ισχύοντος πλαισίου της ΕΕ.

Παρατηρήσεις

Υπάρχει μεν κοινό νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ, όχι όμως και η καθοδήγηση που θα διευκρινίζει τις νομικές ασάφειες

31 Η νομοθεσία που διέπει την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής πρέπει να διασφαλίζει ότι τόσο τα νομικά όσο και τα φυσικά πρόσωπα δεν έχουν στη διάθεσή τους αρκετές ευκαιρίες να αποφεύγουν ή να διαφεύγουν την καταβολή των φόρων που οφείλουν στο κράτος μέλος που πρέπει να τους εισπράξει. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να ενσωματώνουν δεόντως την εν λόγω νομοθεσία της ΕΕ στο εθνικό δίκαιο. Η Επιτροπή θα πρέπει να υποβάλλει ολοκληρωμένες νομοθετικές προτάσεις και να επιβλέπει την ενσωμάτωση της νομοθεσίας και την εφαρμογή της από τα κράτη μέλη· θα πρέπει επίσης να παρέχει κατευθυντήριες γραμμές για την αποτελεσματική εφαρμογή της. Τα μέτρα αυτά αποτελούν μια πρώτη γραμμή άμυνας στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπου οι αρμοδιότητες της ΕΕ περιορίζονται σε παρεμβάσεις που συνδέονται με τη στρέβλωση της εσωτερικής αγοράς. Αξιολογήσαμε τον νομοθετικό σχεδιασμό των ATAD, DAC 6 και TDRD και τις δράσεις παρακολούθησης και αξιολόγησης στις οποίες προέβη η Επιτροπή, έχοντας υπόψη το πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της ΕΕ στον τομέα της φορολογίας, όπως ορίζονται στις Συνθήκες της ΕΕ.

Η νομοθεσία είναι γενικά ευθυγραμμισμένη με τις διεθνείς εξελίξεις, αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν σημαντικές ασάφειες στην εφαρμογή των κανόνων

32 Η ΕΕ κατήρτισε τη νομοθεσία της για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της φοροαποφυγής σε συνέχεια των εντατικών προσπαθειών του ΟΟΣΑ σε διεθνές επίπεδο. Ο ΟΟΣΑ και η G20 δρομολόγησαν, το 2015, το έργο σχετικά με τη [διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών \(BEPS\)](#), το οποίο εισήγαγε 15 μέτρα που είχαν ως σκοπό να βοηθήσουν τα κράτη μέλη να ευθυγραμμίσουν τις προσπάθειές τους για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, καθιερώνοντας ουσιαστικά ένα διεθνές πρότυπο. Σύντομα ακολούθησε η έκδοση δεσμευτικής νομοθεσίας της ΕΕ, και οι ATAD, DAC 6 και TDRD ευθυγραμμίζουν σε μεγάλο βαθμό ή και υπερβαίνουν τα αντίστοιχα μέτρα BEPS (βλέπε σημείο [08](#) και [παράρτημα III](#)).

33 Παρόλο που και οι τρεις οδηγίες επιδιώκουν συγκεκριμένους σκοπούς που αφορούν τη βελτίωση του νομικού πλαισίου και την εξασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις της ΕΕ, υποστηρίζοντας παράλληλα την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, η Επιτροπή δεν έθεσε τιμές-στόχο για κανέναν από αυτούς. Επιπλέον, η Επιτροπή διενήργησε εκτίμηση επιπτώσεων όσον αφορά τη DAC 6 και την TDRD όχι όμως για την ATAD.

Η ATAD

34 Η οδηγία κατά της φοροαποφυγής (ATAD) έχει ως στόχο να εξασφαλίσει ένα ελάχιστο επίπεδο προστασίας της φορολογικής βάσης όλων των κρατών μελών, μια συνεκτική και συνεπή προσέγγιση κατά της φοροαποφυγής σε ολόκληρη την ενιαία αγορά, καθώς και τη συντονισμένη εφαρμογή σε επίπεδο ΕΕ ορισμένων συστάσεων που προέκυψαν από την πρωτοβουλία των ΟΟΣΑ/G20, ιδίως όσον αφορά τις δράσεις BEPS 2 έως 6⁶ (βλέπε [πίνακα 1](#) και [παράρτημα III](#)).

Πίνακας 1 — Οι στόχοι της ATAD

<p>Πρόληψη της διάβρωσης της βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS)</p>	<p>Η ATAD αποσκοπεί στην πρόληψη της διάβρωσης της βάσης, η οποία συνίσταται μεταξύ άλλων στη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος μιας εταιρείας μέσω της μετατόπισης των κερδών σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερη φορολογία. Ως εκ τούτου, με την ATAD επιδιώκεται να περιοριστεί η μετατόπιση των κερδών, με την εξασφάλιση ότι οι εταιρείες καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν στις δικαιοδοσίες όπου παράγονται τα έσοδά τους.</p>
<p>Εξάλειψη της διπλής μη φορολόγησης</p>	<p>Η ATAD έχει ως σκοπό να εμποδίσει τις εταιρείες να εκμεταλλεύονται τυχόν διαφορές στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ των χωρών, πρακτική που μπορεί να οδηγήσει σε διπλή μη φορολόγηση ή μειωμένη φορολογία.</p>

Πηγή: Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου.

35 Η οδηγία εισήγαγε πέντε ειδικούς κανόνες για την επίτευξη των στόχων της (βλέπε [παράρτημα IV](#)):

- ο **κανόνας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE)**: για την αποτροπή της μετατόπισης κερδών σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία·

⁶ COM(2020) 383 final.

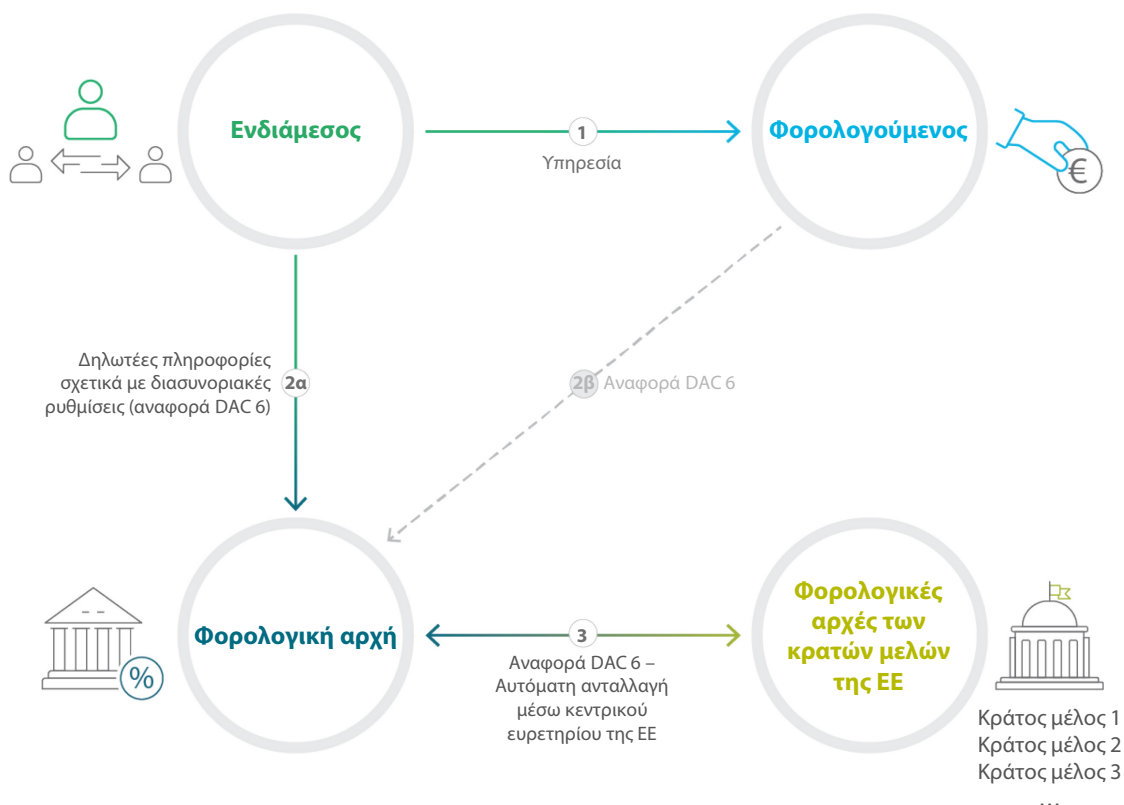
- **κανόνας φορολόγησης κατά την έξοδο:** για την αποτροπή της φοροαποφυγής των εταιρειών κατά τη μετεγκατάσταση περιουσιακών στοιχείων.
- **κανόνας περιορισμού των τόκων:** για την αποθάρρυνση των τεχνητών διευθετήσεων χρεών που αποσκοπούν στην ελαχιστοποίηση των φόρων.
- **γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων:** για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού όταν δεν εφαρμόζονται άλλοι κανόνες.
- **κανόνες κατά των υβριδικών μέσων:** για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

36 Συνολικά, διαπιστώσαμε ότι η **ATAD** είναι μια συνεκτική νομοθετική πράξη της ΕΕ, η οποία διαμορφώνει ένα ελάχιστο επίπεδο προστασίας των φορολογικών βάσεων των κρατών μελών, χωρίς να περιορίζει τις αρμοδιότητες των κρατών μελών στον ελεύθερο σχεδιασμό των φορολογικών τους συστημάτων. Η οδηγία εισήγαγε μια σειρά από νέα ελάχιστα πρότυπα για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και παρακίνησε έτσι τα κράτη μέλη να θεσπίσουν είτε ολοκληρωμένους νέους κανόνες είτε να τροποποιήσουν τους ήδη ισχύοντες κανόνες τους ώστε να συμμορφωθούν με τις διατάξεις της ATAD.

Η DAC 6

37 Η οδηγία για τη διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρχών, η **DAC 6**, αποσκοπεί στην προώθηση της φορολογικής διαφάνειας και πρέπει, για τον σκοπό αυτό, να αποτρέπει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και να συμβάλλει στην προστασία της φορολογικής βάσης των κρατών μελών της ΕΕ. Η οδηγία καλύπτει τη δράση BEPS 12, η οποία εστιάζει στους κανόνες υποχρεωτικής γνωστοποίησης των ρυθμίσεων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Με βάση την οδηγία, υποχρεούνται πρωτίστως οι ενδιάμεσοι, συμπεριλαμβανομένων των φοροτεχνικών, των συμβολαιογράφων και των λογιστών, να αναφέρουν στις φορολογικές αρχές πληροφορίες σχετικά με δυνητικά επιζήμιες διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις. Μια διασυνοριακή ρύθμιση καθίσταται δηλωτέα μόνο όταν έχει ορισμένα χαρακτηριστικά, που ονομάζονται «διακριτικά» (τα οποία παρατίθενται στο **παράρτημα IV** της DAC 6), και αφορά είτε περισσότερα από ένα κράτη μέλη της ΕΕ είτε ένα κράτος μέλος και μια τρίτη χώρα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών μπορεί να βαρύνει τον φορολογούμενο. Στη συνέχεια, γνωστοποιείται αυτόματα στα άλλα κράτη μέλη μια αναφορά DAC 6 σχετικά με τη ρύθμιση, μόλις καταχωριστεί στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ (βλέπε **γράφημα 2**).

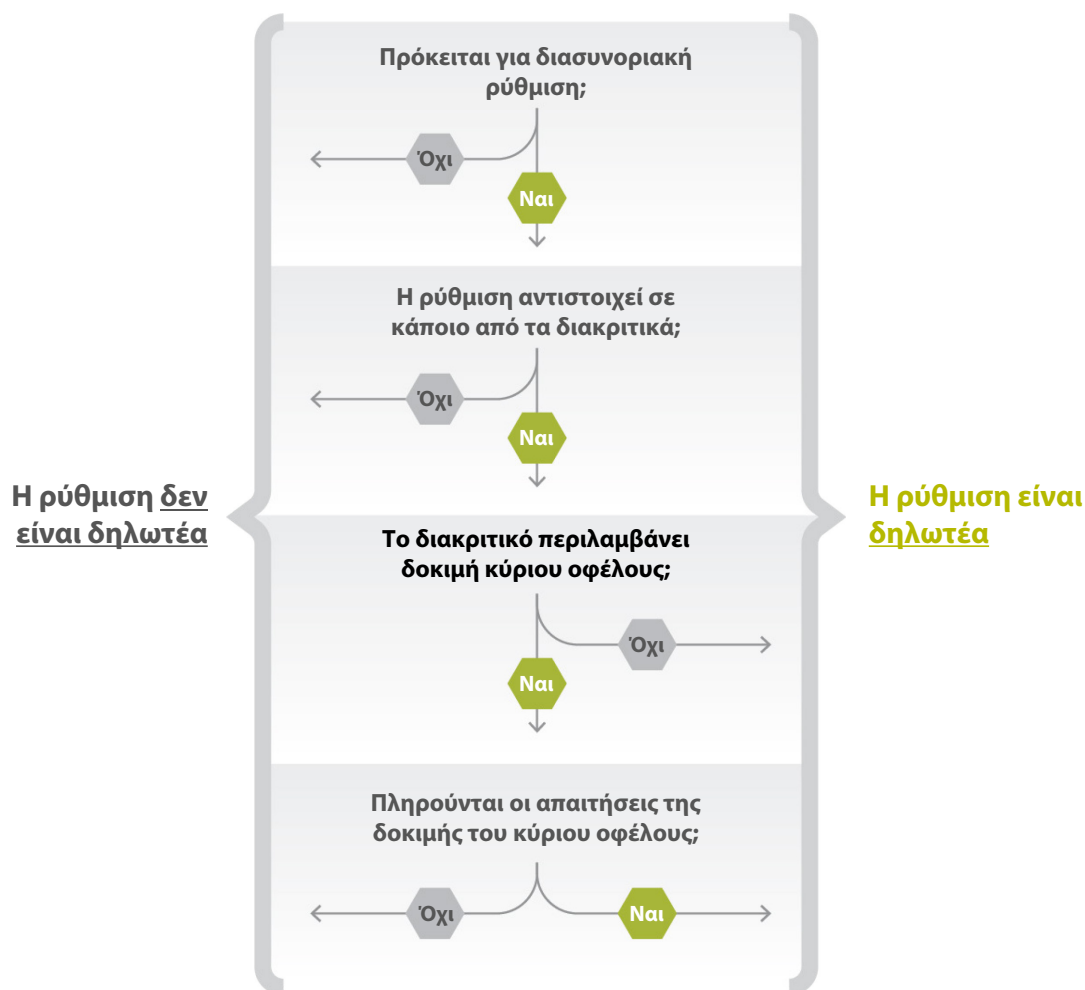
Γράφημα 2 – Τρόπος λειτουργίας της αναφοράς πληροφοριών DAC 6



Πηγή: ΕΕΣ βάσει δεδομένων και οπτικού υλικού από την [PwC Switzerland](#).

38 Διαπιστώσαμε αποκλίσεις στις ερμηνείες της νομοθεσίας στα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, ιδίως όσον αφορά την εφαρμογή της δοκιμής του κύριου οφέλους και των **διακριτικών** βάσει των οποίων μια διασυνοριακή ρύθμιση θεωρείται δηλωτέα (βλέπε [γράφημα 3](#)). Με τη δοκιμή του κύριου οφέλους ο σκοπός είναι να επαληθευθεί εάν η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος είναι το κύριο ή ένα από τα κύρια οφέλη μιας ρύθμισης. Παραδείγματος χάριν, τα κράτη μέλη θεωρούσαν ότι έπρεπε να καταστεί σαφές εάν πρέπει να εφαρμόζεται μια ποσοτική προσέγγιση. Στο πλαίσιο αυτής θα γινόταν, συγκεκριμένα, σύγκριση της ρύθμισης λαμβανομένων και μη λαμβανομένων υπόψη των φορολογικών κανόνων που οδηγούν στο (υποτιθέμενο) φορολογικό πλεονέκτημα (βλέπε [παράρτημα V](#)).

Γράφημα 3 – Εφαρμογή της δοκιμής κύριου οφέλους και των διακριτικών



Πηγή: ΕΕΣ βάσει δεδομένων και οπτικού υλικού της [φινλανδικής φορολογικής διοίκησης](#).

39 Κατά τη διάρκεια των επισκέψεων ελέγχου που πραγματοποιήσαμε στα κράτη μέλη, επισημάναμε επίσης την αβεβαιότητα που χαρακτήριζε την ερμηνεία συγκεκριμένων διατάξεων της DAC 6, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, την ημερομηνία έναρξης της προθεσμίας εντός της οποίας έπρεπε πράγματι να υποβληθούν τα στοιχεία (τα επίμαχα σημεία ήταν οι όροι «καθίσταται διαθέσιμη» και «έτοιμη για εφαρμογή» στο άρθρο 8αβ) και η αποκάλυψη τυχόν απόρρητων πληροφοριών [άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, στοιχείο γ)].

40 Ωστόσο, ορισμένα από τα προβληματικά σημεία ερμηνείας, όπως η σαφήνεια διαφόρων όρων και προθεσμιών (π.χ. «ρύθμιση», «ενδιάμεσος», «συμμετέχων», «προθεσμία υποβολής» κ.λπ.), αποτέλεσαν αντικείμενο αίτησης προδικαστικής απόφασης που υποβλήθηκε από το βελγικό Cour constitutionnelle ([υπόθεση C-623/22](#)). Στις 29 Ιουλίου 2024, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε την απόφασή του, η οποία κατέληγε στο συμπέρασμα ότι κανένα από τα ζητήματα

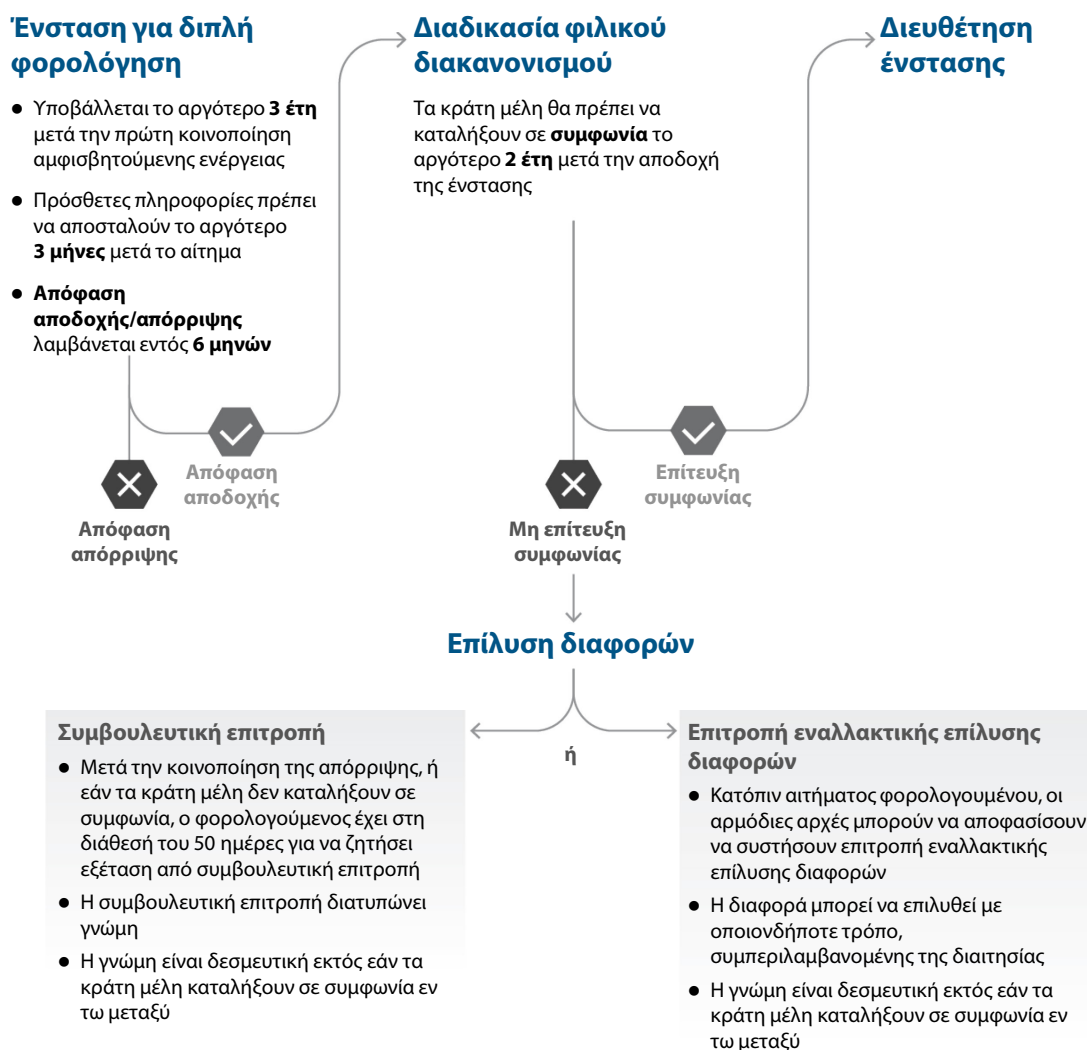
ερμηνείας που έθεσε το αιτούν δικαστήριο δεν έθιγε το κύρος της οδηγίας DAC 6. Μολονότι οι επίμαχοι όροι αναγνωρίστηκαν ως ευρείς, το Δικαστήριο έκρινε ότι ήταν αρκούντως σαφείς και ακριβείς και δεν παραβίαζαν τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρά την πρόσφατη απόφαση του ΔΕΕ, οι αβεβαιότητες και οι αποκλίσεις ως προς την ερμηνεία συγκεκριμένων διατάξεων της DAC 6, τις οποίες επιβεβαιώσαμε στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, εξακολουθούν να αποτελούν σημαντικό ζήτημα στην πράξη, καθώς μπορούν να οδηγήσουν σε ασυνεπή εφαρμογή των υποχρεώσεων υποβολής πληροφοριών. Δημιουργείται έτσι ο κίνδυνος παρόμοιες διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις να γνωστοποιούνται σε ορισμένα κράτη μέλη, ενώ σε άλλα να μην συμβαίνει το ίδιο.

41 Το παράρτημα IV της DAC 6 δεν έχει ακόμη αξιολογηθεί διεξοδικά. Η αξιολόγησή του θα βοηθούσε να εξηγηθούν οι αποκλίνουσες ερμηνείες και οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν τα κράτη μέλη στην πρακτική εφαρμογή, ενώ παράλληλα θα δινόταν στην Επιτροπή η δυνατότητα να παράσχει κατάλληλες διευκρινίσεις με τη μορφή κατευθυντήριων γραμμών. Κατά τον χρόνο του ελέγχου, βρισκόταν σε εξέλιξη η δεύτερη αξιολόγηση της DAC από την Επιτροπή (η οποία καλύπτει τη DAC 6 και το παράρτημα IV της DAC 6). Η έκθεση έχει προγραμματιστεί να δημοσιευθεί αρχές του 2025 (βλέπε σημείο [52](#)).

Η οδηγία TDRD

42 Η οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (TDRD) καλύπτει ζητήματα που σχετίζονται με τη διπλή φορολόγηση, η οποία προκύπτει όταν δύο ή περισσότερα κράτη μέλη διεκδικούν το δικαίωμα να φορολογούν το ίδιο εισόδημα ή τα ίδια κέρδη μιας εταιρείας ή ενός προσώπου, και ευθυγραμμίζεται με τους στόχους της δράσης BEPS 14. Μια τέτοια κατάσταση μπορεί να προκύπτει, μεταξύ άλλων, από αναντιστοιχία μεταξύ των εθνικών κανόνων ή από διαφορετικές ερμηνείες των κανόνων που περιέχονται σε διμερή φορολογική σύμβαση. Στις περιπτώσεις αυτές, οι φορολογούμενοι μπορούν να ζητήσουν την έναρξη διαδικασίας φιλικού διακανονισμού, η οποία είναι διοικητική διαδικασία που διεξάγεται μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών που εμπλέκονται στη φορολογική διαφορά (βλέπε [γράφημα 4](#)).

Γράφημα 4 – Οι μηχανισμοί επίλυσης φορολογικών διαφορών, όπως καθορίζονται στην TDRD



Πηγή: ΕΕΣ βάσει δεδομένων και οπτικού υλικού από την [Accountancy Europe](#).

43 Εντοπίσαμε εμπόδια στην πρακτική εφαρμογή της TDRD (βλέπε [παράρτημα VII](#)). Παραδείγματος χάριν, δεν υπάρχει σαφήνεια τόσο όσον αφορά την κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ των αρμόδιων αρχών σε ορισμένες περιπτώσεις, όταν υποβάλλεται ένσταση, όσο και σχετικά με τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται όταν υποβάλλεται ελλιπής ένσταση. Επιπλέον, η δυνατότητα υποβολής ένστασης μπορεί να παραμείνει ανενεργή για αρκετά χρόνια σε περίπτωση παρατεταμένων, εν εξελίξει ελέγχων από τις εθνικές φορολογικές αρχές. Τα ζητήματα αυτά ενδέχεται να παρεμποδίζουν την αποτελεσματική λειτουργία του μηχανισμού επίλυσης διαφορών.

Δεν υπάρχουν κατευθυντήριες γραμμές για τον τρόπο ενσωμάτωσης και εφαρμογής των νομοθετικών πράξεων

44 Στην περίπτωση των τριών νομοθετικών πράξεων που εξετάσαμε, η Επιτροπή δεν είχε παράσχει κατευθυντήριες γραμμές, παρότι διαπιστώσαμε ότι οι ερμηνείες των κρατών μελών όσον αφορά τόσο τη DAC 6 (βλέπε σημεία [38-40](#), [61](#) και [παράρτημα V](#)) όσο και την TDRD απέκλιναν ως έναν βαθμό (βλέπε σημείο [43](#) και [παράρτημα VII](#)).

45 Όσον αφορά τη DAC, σημειώνουμε ότι η Επιτροπή και τα κράτη μέλη φέρουν από κοινού την ευθύνη της έκδοσης κατευθυντήριων γραμμών. Στο πλαίσιο για τη [βελτίωση της νομοθεσίας](#) αναγνωρίζεται η προστιθέμενη αξία των κατευθυντήριων γραμμών για την ερμηνεία και την ενσωμάτωση του δικαίου της ΕΕ. Ελλείψει κατάλληλων κατευθυντήριων γραμμών, οι δραστηριότητες των φορολογουμένων από διαφορετικά κράτη μέλη ενδέχεται να υπόκεινται σε διαφορετική ή ασαφή φορολογική μεταχείριση. Η πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου (βλέπε σημείο [40](#)) στην οποία αποφάινεται ότι οι όροι της οδηγίας που υποβλήθηκε υπό την κρίση του ήταν αρκούτως σαφείς (αν και ευρείς) υπογραμμίζει περαιτέρω τη σημασία που έχει η παροχή από την Επιτροπή καθοδήγησης και συνδρομής στην ερμηνεία, ως εργαλείου για τη διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της DAC 6.

46 Το πολυετές [πρόγραμμα Fiscalis](#) στηρίζει τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (βλέπε [παράρτημα VIII](#)). Η Επιτροπή διοργάνωσε διάφορες εκδηλώσεις στο πλαίσιο των προγραμμάτων Fiscalis καθ' όλη τη διάρκεια της φάσης ενσωμάτωσης των οδηγιών.

47 Σύμφωνα με το άρθρο 15 της DAC, η Επιτροπή και τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ανταλλάσσουν τις εμπειρίες τους στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας. Η Επιτροπή θέτει στη διάθεση των κρατών μελών διάφορα φόρουμ για να μπορούν να ανταλλάσσουν λεπτομέρειες σχετικά με καλές πρακτικές που εντοπίζονται στις διάφορες εθνικές φορολογικές αρχές. Επιπλέον, η Επιτροπή διοργάνωσε συνάντηση με τα κράτη μέλη τον Σεπτέμβριο του 2018, προκειμένου να απαντήσει στα ερωτήματά τους, όπως επίσης υποστήριξε στη συνέχεια και μια ομάδα έργου Fiscalis που ασχολήθηκε με την ερμηνεία των διακριτικών της DAC 6. Τα συμπεράσματα της ομάδας έργου δεν δημοσιεύθηκαν, διότι δεν επιτεύχθηκε συμφωνία μεταξύ των κρατών μελών.

48 Τόσο η Επιτροπή όσο και οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών που επισκεφθήκαμε εξέφρασαν την επιθυμία για περισσότερη αλληλοενημέρωση σχετικά με καλές πρακτικές (δηλαδή μέσω ομάδων έργου, εργαστηρίων και επισκέψεων εργασίας κ.λπ.) και για κατάρτιση κατευθυντήριων γραμμών, ιδίως όσον αφορά την ανάλυση και τη χρήση των πληροφοριών της DAC 6.

Η Επιτροπή επιβλέπει επαρκώς την ενσωμάτωση του δικαίου της ΕΕ στην εθνική νομοθεσία, αλλά έχει καθυστερήσει η υποβολή συνολικών αξιολογήσεων

49 Η Επιτροπή έχει την υποχρέωση να ελέγχει ότι τα κράτη μέλη ενσωματώνουν τις οδηγίες της ΕΕ στο εθνικό δίκαιο και να κινεί διαδικασίες επί παραβάσει σε περίπτωση μη συμμόρφωσης. Μέχρι τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου μας, όλα τα κράτη μέλη είχαν ενσωματώσει και τις τρεις οδηγίες στα εθνικά τους δίκαια. Εξακολουθούσαν να εκκρεμούν δύο διαδικασίες επί παραβάσει που είχε κινήσει η Επιτροπή λόγω εσφαλμένης μεταφοράς:

- Όσον αφορά την εφαρμογή της ATAD, η Επιτροπή κίνησε 36 διαδικασίες επί παραβάσει από το 2018. Οι παραβάσεις περιλάμβαναν υποθέσεις μη κοινοποίησης και μη συμμόρφωσης. Δύο υποθέσεις παρέμεναν εκκρεμείς τον Ιούνιο του 2024 ([Βέλγιο](#) και [Λουξεμβούργο](#)).
- Η Επιτροπή κίνησε 15 διαδικασίες επί παραβάσει λόγω μη κοινοποίησης των μέτρων μεταφοράς της DAC 6. Όλες οι υποθέσεις είχαν περατωθεί έως τον Ιούνιο του 2024.
- Η Επιτροπή κίνησε 20 διαδικασίες επί παραβάσει λόγω μη κοινοποίησης στοιχείων και μία λόγω μη συμμόρφωσης, σχετικά με την ενσωμάτωση της TDRD. Όλες οι υποθέσεις είχαν περατωθεί έως τον Ιούνιο του 2024.

50 Στα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, η Επιτροπή είχε κινήσει διαδικασίες επί παραβάσει για κάθε υπόθεση μη κοινοποίησης ή ελλιπούς (μερικής) μεταφοράς της σχετικής νομοθεσίας στο εθνικό δίκαιο, και είχε διενεργήσει διεξοδικούς ελέγχους ενόσω η υπόθεση βρισκόταν υπό κρίση.

51 Με βάση την ATAD, η Επιτροπή έπρεπε να αξιολογήσει την εν λόγω οδηγία τέσσερα έτη μετά την έναρξη ισχύος της, ενώ η τροποποίησή της («ATAD 2») έπρεπε να αξιολογηθεί πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της. Η Επιτροπή διενήργησε περιορισμένη μόνο [αξιολόγηση](#), στην οποία περιέγραψε τον τρόπο με τον οποίο τα μέτρα της ATAD είχαν ενσωματωθεί στο δίκαιο των κρατών μελών, και τη δημοσίευσε

τον Αύγουστο του 2020. Έως τον Σεπτέμβριο του 2024 δεν είχε εκδοθεί συνολική έκθεση αξιολόγησης, ωστόσο οι εργασίες βρίσκονται σε εξέλιξη και η αξιολόγηση αναμένεται να ολοκληρωθεί έως τα τέλη του 2025.

52 Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη DAC 6, η Επιτροπή και τα κράτη μέλη έπρεπε να αξιολογούν τη συνάφεια του παραρτήματος IV (ορισμός των διακριτικών) της οδηγίας ανά διετία μετά την 1η Ιουλίου 2020. Η Επιτροπή δεν έχει διενεργήσει καμία τέτοια αξιολόγηση, παρότι όφειλε να την έχει ολοκληρώσει έως την 1η Ιουλίου 2022. Η υποχρέωση διενέργειας αξιολόγησης του παραρτήματος IV ανά διετία καταργήθηκε με τη DAC 8 και ενσωματώθηκε στην ευρύτερη διαδικασία αξιολόγησης της DAC. Η Επιτροπή όφειλε επίσης να αξιολογεί τη DAC και τις τροποποιήσεις της ανά πενταετία μετά την 1η Ιανουαρίου 2013. Η πρώτη αξιολόγηση της DAC δημοσιεύθηκε το 2019, και κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου ήταν σε εξέλιξη η δεύτερη αξιολόγηση της DAC από την Επιτροπή (η οποία θα καλύπτει τη DAC 6 και το παράρτημα IV αυτής). Η σχετική έκθεση αναμένεται να δημοσιευθεί στις αρχές του 2025.

53 Τέλος, η Επιτροπή δεν έχει ακόμη αξιολογήσει την εφαρμογή της TDRD, η οποία θα έπρεπε να είχε ολοκληρωθεί έως τις 30 Ιουνίου 2024. Σύμφωνα με τον τρέχοντα προγραμματισμό, αναμένεται να υποβληθεί στο Συμβούλιο έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας έως το τέλος του 2024.

Τα κράτη μέλη ανταλλάσσουν αυτόματα πληροφορίες της DAC 6, τις οποίες ωστόσο χρησιμοποιούν σε περιορισμένο βαθμό

54 Προκειμένου να εξασφαλίζεται η σωστή λειτουργία του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών που έχει θεσπιστεί με βάση τη DAC 6, οι δηλωτές πληροφορίες σχετικά με τις διασυνοριακές ρυθμίσεις που ανταλλάσσουν αυτόματα τα κράτη μέλη (αναφορές DAC 6) θα πρέπει να είναι ακριβείς, πλήρεις και να αποστέλλονται όταν μπορούν να φανούν περισσότερο χρήσιμες. Ως εκ τούτου, αξιολογήσαμε αν η ανταλλαγή των αναφορών στα πέντε κράτη μέλη που ελέγξαμε ήταν κατάλληλα οργανωμένη και αν η ποιότητα των πληροφοριών DAC 6 ήταν επαρκής. Εξετάσαμε επίσης την υποστήριξη που παρείχε η Επιτροπή στη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών της DAC 6 μέσω του κεντρικού ευρετηρίου της ΕΕ.

Στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε εφαρμόζονται διαδικασίες αναφοράς DAC 6, αλλά οι ποιοτικοί έλεγχοι δεν είναι συνεπείς

55 Η Επιτροπή παρείχε στις φορολογικές διοικήσεις ένα [σύστημα XML](#) της ΕΕ για τις δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις. Δημοσίευσε επίσης οδηγό χρήσης στον οποίο διευκρινίζονταν οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται πριν από την αναφόρτωση της αναφοράς DAC 6 στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ. Επιπλέον, η Επιτροπή έθεσε στη διάθεση των κρατών μελών διάφορα εργαλεία για την ανταλλαγή πληροφοριών και εμπειρογνωσίας στον τομέα της φορολογίας. Οι δράσεις που χρηματοδοτούνται στο πλαίσιο του [προγράμματος Fiscalis](#) (το κύριο πρόγραμμα συνεργασίας) περιλαμβάνουν υποστήριξη ΤΠ και χρηματοδοτική στήριξη για εργαστήρια, επισκέψεις εργασίας και ομάδες έργου (βλέπε [παράρτημα VIII](#)). Επί του παρόντος υπάρχουν δύο ενεργές ομάδες εργασίας που ασχολούνται με τη βελτίωση της ανάλυσης δεδομένων της DAC 6 για την άμεση φορολογία.

56 Και τα πέντε κράτη μέλη τα οποία επισκεφθήκαμε εφαρμόζαν διαδικασίες για την ανταλλαγή δηλωτέων πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές ρυθμίσεις. Παρείχαν επίσης στις αναφέρουσες οντότητες ηλεκτρονικές πλατφόρμες όπου μπορούσαν να αναφέρουν μεμονωμένες ή πολλαπλές διασυνοριακές ρυθμίσεις, ή με τις οποίες μπορούσαν να συνδέσουν τα οικεία συστήματα πληροφορικής τους προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία αναφοράς. Επιπλέον, τα κράτη μέλη είχαν υιοθετήσει διαδικασίες για να διασφαλίσουν ότι οι αναφέρουσες οντότητες (τόσο οι ενδιαμέσοι όσο και οι άμεσα φορολογούμενοι) μπορούσαν να εκπληρώσουν επαρκώς τις υποχρεώσεις αναφοράς τους. Μεταξύ άλλων είχαν καταρτίσει κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις τεχνικές προδιαγραφές (μορφότυποι και διαδικασίες αναφοράς) για τους ενδιαμέσους και τους φορολογούμενους, οι οποίοι υποχρεούνται να αναφέρουν τις ρυθμίσεις.

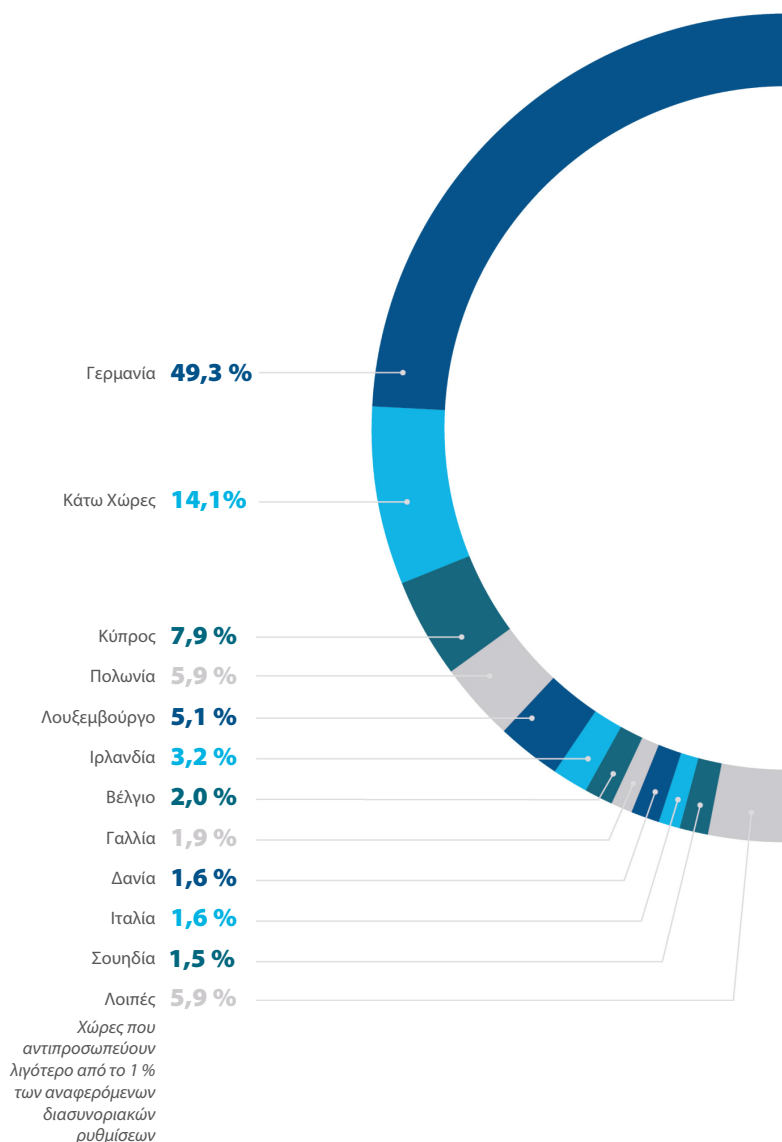
57 Τρία από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν διενεργούσαν ποιοτικούς ελέγχους για τις πληροφορίες DAC 6 που υποβάλλονταν από τις αναφέρουσες οντότητες, πέρα από την επαλήθευση της πληρότητας των πληροφοριών σε σχέση με το σύστημα XML της ΕΕ. Οι Κάτω Χώρες προχώρησαν ένα βήμα παραπέρα, διενεργώντας μη αυτόματους ελέγχους σε δείγματα αναφορών DAC 6 για να επαληθεύσουν την ποιότητα των πληροφοριών που είχαν σταλεί (με αναφόρτωση στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ). Το Λουξεμβούργο χρησιμοποιεί κατάλογο ελέγχου για να ελέγχει ενδελεχώς την πληρότητα κάθε υποβαλλόμενης αναφοράς DAC 6.

58 Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές σε τέσσερα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν είχαν προβλέψει στα εθνικά τους σχέδια ελέγχου τη διενέργεια ελέγχων με αντικείμενο τις διαδικασίες αναφοράς και τους αναφέροντες ενδιαμέσους. Μόνο το Λουξεμβούργο διενεργούσε ελέγχους βάσει εγγράφων για ορισμένες από τις αναφέρουσες οντότητες, με σκοπό να ελέγξει την ύπαρξη ή τη συνοχή των διαδικασιών αναφοράς διασυνοριακών ρυθμίσεων.

Υπάρχουν αδυναμίες στην ποιότητα των πληροφοριών της DAC 6 που ανταλλάσσονται αυτόματα

59 Οι φορολογικές αρχές στα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε απέδειξαν επιτυχώς ότι αναφόρτωναν εγκαίρως τις αναφορές DAC 6 στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ. Από την έναρξη ισχύος της DAC 6 στα μέσα του 2020 έως το τέλος του 2023, εστάλησαν πάνω από 53 000 δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις, δηλαδή αναφορές DAC 6, που αναφορτώθηκαν στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ από τα κράτη μέλη, και επομένως η ανταλλαγή τους ήταν αυτόματη. Το 2021, όλα τα κράτη μέλη είχαν αναφορτώσει αναφορές DAC 6 στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ (βλέπε [γράφημα 5](#)), κάτι που μόνο λίγα είχαν πράξει το 2020, λόγω αναβολής που οφειλόταν στην πανδημία COVID-19.

Γράφημα 5 – Ποσοστό των διασυνοριακών ρυθμίσεων που αναφέρθηκαν ανά κράτος μέλος την περίοδο 2020-2023



Πηγή: ΕΕΣ, βάσει στοιχείων που παρείχε η Επιτροπή.

60 Η υποχρέωση αναφοράς διασυνοριακών ρυθμίσεων στις φορολογικές αρχές μπορεί να μην έχει την αναμενόμενη βαρύτητα σε περιπτώσεις που ορισμένα κράτη μέλη χορηγούν διάφορες απαλλαγές εκ του νόμου. Και τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε είχαν χορηγήσει απαλλαγές σε ορισμένα επαγγέλματα για τα οποία η υποχρέωση αναφοράς θα συνεπαγόταν παραβίαση των σχετικών κανόνων του επαγγελματικού απορρήτου (παραδείγματα χάριν δικηγόροι, λογιστές κ.λπ.). Οι εν λόγω απαλλαγές ενδέχεται τελικά να οδηγήσουν σε μη αναφορά ρυθμίσεων, ιδίως εάν αφορούν εταιρείες που εδρεύουν στο εν λόγω κράτος μέλος και σε τρίτες χώρες, αλλά όχι σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ (βλέπε [πλαίσιο 2](#) στο οποίο παρουσιάζονται σχετικά πιθανά σενάρια).

Πλαίσιο 2

Πιθανά σενάρια απαλλαγής από τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6

Φορολογούμενος στο κράτος μέλος Α προβαίνει σε διασυνοριακή ρύθμιση με εταιρεία σε τρίτη χώρα μέσω ενδιαμέσου στο κράτος μέλος Β. Ο ενδιαμέσος απαλλάσσεται από την υποχρέωση αναφοράς, η οποία μετακυλιέται στον σχετικό φορολογούμενο στο κράτος μέλος Α, ο οποίος ωστόσο δεν υπέχει υποχρέωση υποβολής πληροφοριών στο κράτος μέλος Α λόγω αποκλίσεων στην ερμηνεία των διατάξεων της DAC 6. Δεν υποβάλλεται αναφορά για τη ρύθμιση, αν και θα έπρεπε, και οι φορολογικές αρχές στα δύο κράτη μέλη δεν λαμβάνουν πληροφορίες.

Ορισμένες αναφέρουσες οντότητες, κυρίως ενδιαμέσοι με περισσότερα υποκαταστήματα σε διάφορα κράτη μέλη, μπορούν να επιλέξουν σε ποια από τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη της ΕΕ επιθυμούν να γνωστοποιήσουν τη δηλωτέα ρύθμιση. Λόγω αποκλίσεων ως προς την ερμηνεία των όρων, των διακριτικών και των υποχρεώσεων αναφοράς στα κράτη μέλη, οι ενδιαμέσοι μπορούν να επιλέξουν να αναφέρουν τη συναλλαγή σε ένα κράτος μέλος που θεωρεί ότι η διασυνοριακή ρύθμιση δεν είναι δηλωτέα.

61 Σε καθένα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, λάβαμε δείγμα 10 αναφορών DAC 6 που υποβλήθηκαν και αναφορτώθηκαν στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ κατά την περίοδο 2021-2023. Στο πλαίσιο αυτής της εξέτασης, εντοπίσαμε διάφορα οριζόντια ζητήματα που σχετίζονται είτε με το σύστημα αναφοράς αυτό καθαυτό είτε με αποκλίσεις στην ερμηνεία των απαιτήσεων υποβολής πληροφοριών της DAC 6, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ποιότητα των αναφορών DAC 6. Ειδικότερα, δεν προβλέπεται στο σύστημα XML η υποχρεωτική συμπλήρωση πεδίου δεδομένων στο οποίο να αναγράφονται τα ονόματα των εμπλεκόμενων τρίτων χωρών. Συνεπώς, δεδομένου του τρέχοντος σχεδιασμού του συστήματος, είναι δύσκολο τα κράτη μέλη να διαπιστώσουν αν/ποιες τρίτες χώρες συμμετέχουν σε μια αναφερόμενη διασυνοριακή ρύθμιση. Επιπλέον, λόγω των αποκλίσεων στην ερμηνεία της δοκιμής του κύριου οφέλους και των διακριτικών, κάτι που επιβεβαιώσαμε στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, υπάρχει κίνδυνος ο αριθμός των ρυθμίσεων που αναφέρονται στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ να είναι ανακριβής (βλέπε [παράρτημα V-παράρτημα VI](#)).

62 Σε καθένα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, λάβαμε ένα ακόμη δείγμα 10 αναφορών DAC 6 από την περίοδο 2018-2023, τις οποίες τηλεφορτώσαμε από το κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ. Ειδικότερα, αφορούσαν το κράτος μέλος στο οποίο είχαμε πραγματοποιήσει επίσκεψη, προκειμένου να ελέγξουμε τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη χρησιμοποίησαν τις ληφθείσες πληροφορίες DAC 6 σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις. Από τα 50 στοιχεία του δείγματος, μόνο το 16 % είχε χρησιμοποιηθεί από τις φορολογικές διοικήσεις για περαιτέρω διαδικασίες (βλέπε [γράφημα 6](#)). Επιπλέον, στο δείγμα όλων των κρατών μελών που επισκεφθήκαμε εντοπίσαμε ανεπάρκειες στην ποιότητα των ανταλλασσόμενων πληροφοριών DAC 6.

Γράφημα 6 – Χρήση πληροφοριών DAC 6 στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε



Πηγή: ΕΕΣ.

63 Προκειμένου οι διατάξεις της DAC 6 να έχουν αντίκτυπο, οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις ληφθείσες μέσω των αναφορών DAC 6 πληροφορίες σχετικά με δυνητικά επιζήμιες διασυννοριακές ρυθμίσεις (για σκοπούς φορολογικού ελέγχου, ανάλυσης κινδύνου κ.ο.κ.). Τέσσερα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν διενεργούσαν συστηματική ανάλυση κινδύνου με βάση τις πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ, αλλά τις χρησιμοποιούσαν μόνο σε ειδικές περιπτώσεις, κατόπιν αιτήματος των φορολογικών ελεγκτών. Το 2023 οι Κάτω Χώρες εισήγαγαν ένα σύστημα το οποίο υποστηριζόταν από ειδικό λογισμικό και προσωπικό (βλέπε [πλαίσιο 3](#)).

Πλαίσιο 3

Συστηματική ανάλυση κινδύνου – παράδειγμα από τη φορολογική διοίκηση των Κάτω Χωρών

Η ολλανδική φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ένα μοντέλο βασισμένο σε κανόνες, το οποίο σχεδιάστηκε με σκοπό τον εντοπισμό αναφορών DAC 6 με τον υψηλότερο βαθμό κινδύνου. Μια ειδική ομάδα εντός της φορολογικής διοίκησης («ομάδα DAC 6») μπορεί στη συνέχεια να εξετάσει και να αναλύσει περαιτέρω τέτοιες περιπτώσεις με μη αυτόματο τρόπο.

Στο πλαίσιο αυτού του μοντέλου, κάθε αναφορά DAC 6 βαθμολογείται σύμφωνα τόσο με γενικούς κανόνες (π.χ. αξία της φορολογικής ρύθμισης, μέγεθος του φορολογουμένου κ.λπ.) όσο και με ειδικούς (όπως ορισμένα διακριτικά). Επιπλέον, η ομάδα DAC 6 μπορεί να επιλέξει με μη αυτόματο τρόπο να αναλύσει περισσότερες ρυθμίσεις, με βάση εξωτερικές ενδείξεις (παραδείγματος χάριν νέες φορολογικές δομές, αιτήματα από φορολογικούς ελεγκτές κ.λπ.).

Τα κράτη μέλη που ελέγξαμε σχεδίασαν συστήματα κυρώσεων για τη μη συμμόρφωση με τη DAC 6, αλλά δεν τα έχουν ακόμα εφαρμόσει

64 Σύμφωνα με το [άρθρο 25α της DAC](#), τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6. Η Επιτροπή αξιολόγησε τα συστήματα κυρώσεων των κρατών μελών προβαίνοντας σε [εκτίμηση επιπτώσεων της DAC 8](#) και πρότεινε νέες διατάξεις που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας των κυρώσεων. Οι νομοθέτες δεν ενέκριναν την πρόταση της Επιτροπής.

65 Και τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε εφάρμοζαν σύστημα κυρώσεων για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6, παραδείγματος χάριν για παραλείψεις γνωστοποίησης και για ελλιπείς ή εσφαλμένες αναφορές. Ωστόσο, οι κυρώσεις στα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε διέφεραν σημαντικά, καθώς κυμαίνονταν από 20 000 ευρώ κατ' ανώτατο όριο ετησίως στην Κύπρο έως 900 000 ευρώ κατ' ανώτατο όριο στις Κάτω Χώρες (ποσό που αυξήθηκε σε 1 030 000 ευρώ από την 1η Ιανουαρίου 2024). Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα κατώτατα επίπεδα των κυρώσεων είναι προδήλως χαμηλά και υπάρχει κίνδυνος να έχουν ελάχιστο αποτρεπτικό αποτέλεσμα. Ένας ενδιάμεσος που έχει περισσότερα υποκαταστήματα μπορεί να επιλέξει στρατηγικά ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος για τη γνωστοποίηση των δηλωτέων πληροφοριών, προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί ο

κίνδυνος επιβολής υψηλότερων κυρώσεων σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αναφοράς.

66 Κανένα από τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν είχε επιβάλει κυρώσεις έως τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Η αβεβαιότητα ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της DAC 6 μπορεί να παρακωλύει την αποτελεσματική επιβολή κυρώσεων (βλέπε σημεία **38-40**, και **παράρτημα V**). Επιπλέον, τα διοικητικά βήματα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των κυρώσεων διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών, όπως και η πιθανότητα επιβολής τους.

Οι εργασίες της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας» οδηγούν σε νομοθετικές αλλαγές, αλλά τα αποτελέσματα είναι περιορισμένα

67 Ο κώδικας δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων (ο «Κώδικας»), που εγκρίθηκε το 1997, αποτελεί πολιτική δέσμευση για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής στην ΕΕ. Με την έγκριση του Κώδικα, τα κράτη μέλη δεσμεύτηκαν να καταργήσουν τα υφιστάμενα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που συνιστούν επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό («κατάργηση επιζήμιων μέτρων») και να μην θεσπίσουν νέα αντίστοιχα μέτρα στο μέλλον («αποφυγή επιζήμιων μέτρων»). Για τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη πρέπει να κοινοποιούν στην Ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας» τα υφιστάμενα και τα προτεινόμενα φορολογικά μέτρα που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα (βλέπε **παράρτημα IX**). Τα κράτη μέλη συμφώνησαν επίσης να λάβουν νομοθετικά και διοικητικά μέτρα όσον αφορά τις τρίτες χώρες που περιλαμβάνονται στον ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας.

68 Η Ομάδα επιβλέπει τη συμμόρφωση των κρατών μελών με τον Κώδικα και ασχολείται κυρίως με την αξιολόγηση των κοινοποιηθέντων φορολογικών μέτρων, βασιζόμενη σε τεχνική ανάλυση που διενεργεί η Επιτροπή. Κατά την έναρξη της διαδικασίας εξέτασης ενός κοινοποιηθέντος μέτρου, η Επιτροπή πρέπει να συνεργαστεί με το οικείο κράτος μέλος για την περιγραφή του φορολογικού μέτρου (βλέπε **παράρτημα X**). Με βάση τις προπαρασκευαστικές εργασίες της Επιτροπής, το εν λόγω φορολογικό καθεστώς συζητείται στη συνέχεια στην Ομάδα. Τα μέλη της Ομάδας αποφασίζουν με **συναίνεση** εάν θα αποδεχθούν ή θα απορρίψουν την αξιολόγηση της Επιτροπής. Λόγω του πολιτικού χαρακτήρα της Ομάδας, οι υποκείμενες λεπτομέρειες δεν γνωστοποιούνται στο κοινό. Επίσης, οι συστάσεις της δεν είναι νομικά δεσμευτικές.

69 Αναλύσαμε κατά πόσον τα κράτη μέλη και η Επιτροπή εκπλήρωναν τους ρόλους τους και κατά πόσον οι ενέργειές τους απέφεραν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

Η Επιτροπή εκπληρώνει τον περιορισμένο ρόλο της όσον αφορά την υποστήριξη της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας»

70 Από τη σύσταση της Ομάδας το 1998, τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν κοινοποιήσει σε αυτή 384 προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα (βλέπε [γράφημα 7](#)). Η Ομάδα έκρινε ότι 95 από τα καθεστώτα ήταν επιζήμια.

Γράφημα 7 – Αριθμός φορολογικών καθεστώτων που κοινοποιήθηκαν στην Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» ανά κράτος μέλος την περίοδο 1998-2023



Πηγή: ΕΕΣ, βάσει στοιχείων διαθέσιμων στο κοινό.

71 Ο αριθμός των δυνητικά επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων που αναφέρονται έχει παρουσιάσει σημαντικές διακυμάνσεις με την πάροδο του χρόνου και μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Ο μέγιστος αριθμός κοινοποιήσεων συνέπεσε με την προσχώρηση νέων κρατών μελών. Κατά τη διαδικασία προσχώρηση μιας υποψήφιας χώρας στην ΕΕ, η Επιτροπή πρέπει να αξιολογήσει όλα τα φορολογικά καθεστώτα της χώρας αυτής, βάσει προπαρασκευαστικού καταλόγου καθεστώτων που έχει καταρτίσει. Σημειώνουμε ότι μετά το πέρας της διαδικασίας προσχώρησης, ο αριθμός των κοινοποιήσεων είχε την τάση να μειώνεται. Το 2023, η Επιτροπή ξεκίνησε την πρωτοβουλία βελτίωσης της διαδικασίας κοινοποίησης της Ομάδας, η οποία είχε ως

αποτέλεσμα την αναθεώρηση των «συμφωνημένων κατευθυντήριων γραμμών» σχετικά με την κοινοποίηση προτιμησιακών καθεστώτων. Τα πέντε κράτη μέλη στα οποία πραγματοποιήσαμε επίσκεψη διέθεταν διαδικασίες για την αναλυτική εξέταση της νομοθεσίας και τον έλεγχο της συμμόρφωσής της με τον Κώδικα (ώστε να γίνεται κοινοποίηση στην Ομάδα εάν ήταν απαραίτητο).

72 Εξετάσαμε τη διαδικασία σύνταξης των περιγραφών των δυνητικά επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων που εφάρμοζε η Επιτροπή για να συνδράμει την Ομάδα. Εξετάσαμε δύο περιπτώσεις στις οποίες η Επιτροπή είχε συντάξει τη συμφωνημένη περιγραφή από κοινού με τα οικεία κράτη μέλη και παρουσίασε τα συμπεράσματα και τις συστάσεις της στην Ομάδα. Διαπιστώσαμε ότι οι διαδικασίες εργασίας της Επιτροπής υποστήριζαν δεόντως το έργο της Ομάδας, και ότι η ανάλυση της Επιτροπής ήταν ορθή και αιτιολογημένη.

73 Το 2022, το Συμβούλιο ενέκρινε αναθεωρημένο Κώδικα, διευρύνοντας το [πεδίο εφαρμογής](#) του. Ο νέος Κώδικας, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2024, καλύπτει πλέον και τα φορολογικά χαρακτηριστικά γενικής εφαρμογής που εισήχθησαν την 1η Ιανουαρίου 2023, όπως η νομοθεσία για τη μεταβιβαστική τιμολόγηση. Ωστόσο, όπως επισήμανε η Επιτροπή στην [ανακοίνωσή](#) της προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν ήδη τις γενικές δομές των φορολογικών τους συστημάτων για να συμμετέχουν στον φορολογικό ανταγωνισμό (π.χ. προβλέποντας συγκεκριμένους κανόνες περί φορολογικής κατοικίας που μπορούν πράγματι να οδηγήσουν σε διπλή μη φορολόγηση). Αυτό συνεπάγεται τον κίνδυνο να βρίσκονται ήδη σε ισχύ επιζήμια φορολογικά καθεστώτα που δεν καλύπτονται από τον αναθεωρημένο Κώδικα. Επιπλέον, ακόμη και στο πλαίσιο της τροποποιημένης εντολής, ο Κώδικας δεν καλύπτει ειδικά συστήματα χορήγησης ιθαγένειας ή μέτρα για την προσέλκυση αποδήμων ή προσώπων με μεγάλη περιουσία, παρόλο που αποτελούν συχνά μέσο για την αθέμιτη προσέλκυση επιχειρήσεων και επενδύσεων από άλλες χώρες.

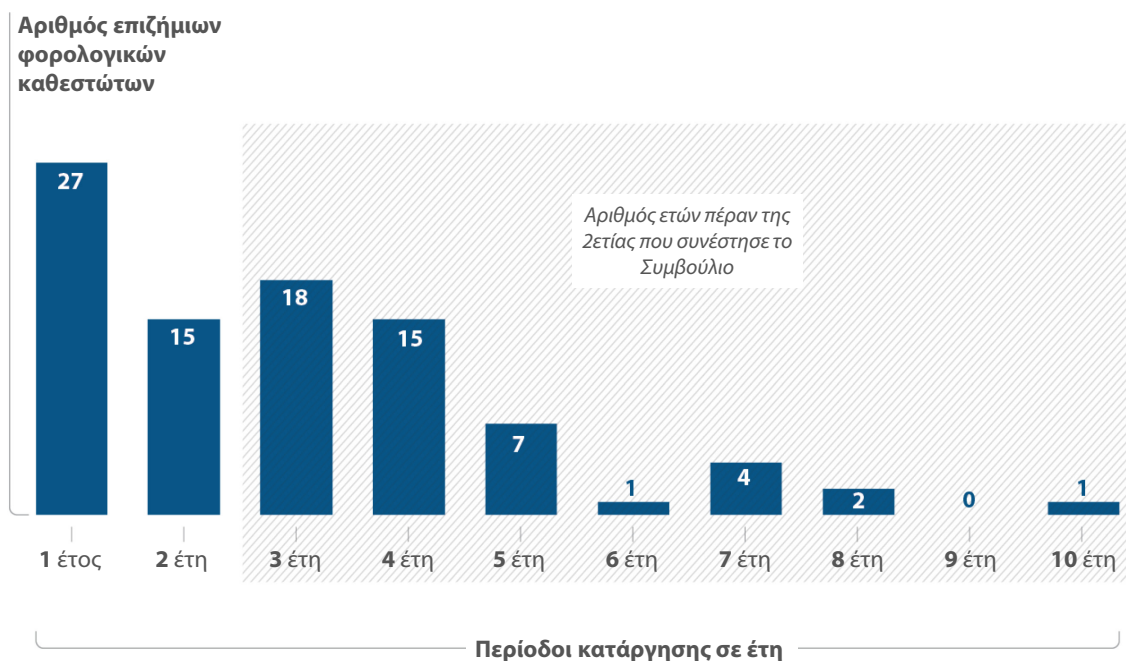
74 Έως τον Ιανουάριο του 2024, τα κράτη μέλη ήταν αυτά που κοινοποιούσαν στην Ομάδα τα δυνητικά επιζήμια φορολογικά καθεστώτα που προβλεπόταν να θεσπιστούν ή είχαν πρόσφατα θεσπιστεί. Ως εκ τούτου, ο εντοπισμός ενός επιζήμιου φορολογικού καθεστώτος σε κράτος μέλος της ΕΕ δεν ήταν αποτέλεσμα συστηματικής ανάλυσης της Επιτροπής. Με τη νέα εντολή, η Επιτροπή διαθέτει διευρυμένα δικαιώματα και μπορεί πλέον, αυτοτελώς, να κοινοποιεί στην Ομάδα τυχόν επιζήμια φορολογικά καθεστώτα που έχει θεσπίσει ένα κράτος μέλος. Διευρύνθηκε έτσι ο ρόλος της Επιτροπής στις εργασίες της Ομάδας. Παρόλα αυτά, δεν καλύψαμε τις σχετικές διαδικασίες στο πλαίσιο του ελέγχου μας, καθώς άρχισαν να εφαρμόζονται μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών εργασιών μας.

Τα κράτη μέλη εφάρμοσαν τις συστάσεις για την κατάργηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων, αν και οι περίοδοι κατάργησης και διατήρησης κεκτημένων δικαιωμάτων διαρκούσαν πολύ σε ορισμένες περιπτώσεις

75 Όταν η Ομάδα κρίνει ότι ένα φορολογικό καθεστώς είναι επιζήμιο, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος πρέπει να καταργήσει τα μέτρα προκειμένου να συμμορφώνεται με τον Κώδικα. Με βάση την [επισκόπηση](#) της Γενικής Γραμματείας του Συμβουλίου του Δεκεμβρίου 2023, της περιόδου μεταξύ 1998 και 2023, τα κράτη μέλη της ΕΕ κατάργησαν 95 προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που θεωρήθηκαν επιζήμια από την Ομάδα.

76 Στα [συμπεράσματα του Συμβουλίου](#) σχετικά με την εφαρμογή του Κώδικα συνιστάται στα κράτη μέλη προθεσμία δύο ετών για την κατάργηση κάθε φορολογικού μέτρου που χαρακτηρίζεται επιζήμιο. Στην πράξη, οι περίοδοι κατάργησης επιζήμιων μέτρων που συμφωνήθηκαν από την Ομάδα για τα καθεστώτα που είχε αξιολογήσει κυμαίνονταν μεταξύ ενός και δέκα ετών, ενώ σε περισσότερες από τις μισές περιπτώσεις τα μέτρα είχαν καταργηθεί μετά την παρέλευση της διετίας (βλέπε [γράφημα 8](#)).

Γράφημα 8 – Συμφωνηθείσες περίοδοι κατάργησης επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων (1998-2023)

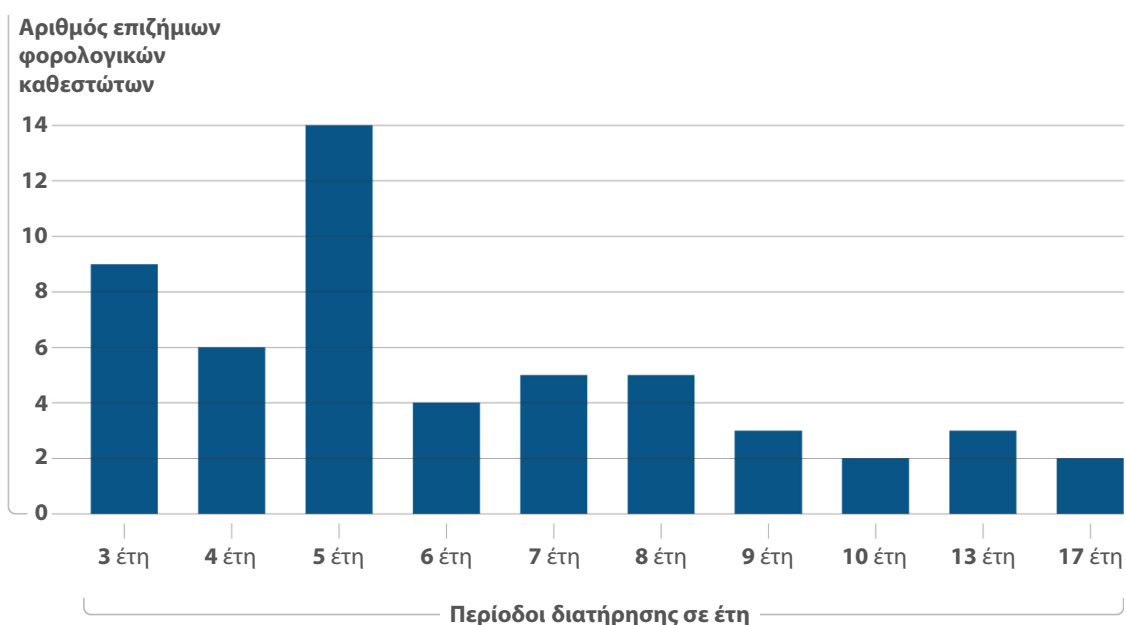


Πηγή: ΕΕΣ, βάσει στοιχείων διαθέσιμων στο κοινό.

77 Για την προστασία των φορολογουμένων που επωφελούνται από υφιστάμενα καθεστώτα τα οποία η Ομάδα έχει αξιολογήσει ως επιζήμια, τα κράτη μέλη επιτρέπεται να θεσπίζουν κανόνες κекτημένων δικαιωμάτων, όταν καταργούν τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα τους. Σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς, όλοι οι φορολογούμενοι που επωφελούνται από υφιστάμενο καθεστώς μπορούν να διατηρήσουν τα εν λόγω δικαιώματα έως μια μεταγενέστερη συγκεκριμένη ημερομηνία («ημερομηνία κατάργησης»). Η Ομάδα δεν έχει συμφωνήσει σε κάποια καθοδήγηση σχετικά με το πώς θα πρέπει να αποφασίζονται οι εν λόγω περίοδοι κекτημένων δικαιωμάτων, εκτός από μια συγκεκριμένη περίπτωση (το λεγόμενο «παλαιό» ευνοϊκό καθεστώς για τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή τα καθεστώτα διανοητικής ιδιοκτησίας).

78 Στην περίπτωση των 53 επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων για τα οποία επιτράπηκε η διατήρηση κекτημένων δικαιωμάτων, μεταξύ 1998 και 2023, οι περίοδοι ισχύος των κекτημένων δικαιωμάτων κυμαίνονταν από τρία έως 17 έτη (η τελευταία αφορούσε δύο περιπτώσεις στις Ολλανδικές Αντίλλες, βλέπε [γράφημα 9](#)). Κατά συνέπεια, οι φορολογούμενοι που ήταν ήδη εγγεγραμμένοι στα εν λόγω φορολογικά καθεστώτα μπορούσαν να επωφεληθούν από τα φορολογικά πλεονεκτήματα για μεγάλο χρονικό διάστημα, παρά τις επιζήμιες συνέπειες.

Γράφημα 9 – Περίοδοι διατήρησης κекτημένων δικαιωμάτων για επιζήμια φορολογικά καθεστώτα (1998-2023)



Πηγή: ΕΕΣ, βάσει στοιχείων διαθέσιμων στο κοινό.

79 Επιπλέον, επισημαίνουμε ότι στην [έκθεση της Ομάδας προς το Συμβούλιο](#)⁷ του Νοεμβρίου 2021 αναφέρεται περίπτωση όπου ένα κράτος μέλος είχε επιτρέψει στους φορολογουμένους να ενταχθούν σε φορολογικό καθεστώς το οποίο η Ομάδα είχε ήδη αξιολογήσει ως επιζήμιο. Ωστόσο, δεδομένου ότι το εν λόγω καθεστώς, καθώς και όλα τα συνδεδεμένα φορολογικά πλεονεκτήματα, είχαν παύσει να ισχύουν μετά την 1η Ιουλίου 2021, η Ομάδα δεν μπορούσε να λάβει περαιτέρω μέτρα κατά της βλαπτικότητάς του.

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν αμυντικά μέτρα κατά των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών, χωρίς ωστόσο να υπάρχει ομοιόμορφη προσέγγιση

80 Η Ευρωπαϊκή Ένωση διατηρεί [ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας](#). Η Επιτροπή, από κοινού με εμπειρογνώμονες από τα κράτη μέλη, εξετάζει όλες σχετικές περιοχές δικαιοδοσίας. Ο ενωσιακός κατάλογος χρησιμοποιείται τόσο για την αντιμετώπιση και την αποθάρρυνση επιζήμιων φορολογικών πρακτικών, όσο και για την προώθηση καθεστώτων καλής διακυβέρνησης σε παγκόσμια κλίμακα. Το Συμβούλιο ενέκρινε στις 8 Οκτωβρίου 2024 την τελευταία επικαιροποίηση του ενωσιακού καταλόγου, ο οποίος επί του παρόντος απαριθμεί 11 τρίτες χώρες.

81 Σύμφωνα με τα [συμπεράσματα του Συμβουλίου](#) του Δεκεμβρίου του 2017, προκειμένου να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση, τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν αποτελεσματικά αμυντικά μέτρα έναντι των τρίτων χωρών που περιλαμβάνονται στον ενωσιακό κατάλογο (βλέπε [γράφημα 10](#)).

⁷ Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» – Report to the Council, 26 Νοεμβρίου 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

Γράφημα 10 – Αμυντικά μέτρα

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ μέτρα



- Ενισχυμένη παρακολούθηση ορισμένων συναλλαγών
- Αυξημένος κίνδυνος ελέγχου των φορολογουμένων που επωφελοούνται από τα εν λόγω καθεστώτα
- Αυξημένος κίνδυνος ελέγχου των φορολογουμένων που χρησιμοποιούν δομές ή ρυθμίσεις που συνδέονται με αυτές τις δικαιοδοσίες

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΑ μέτρα



Ειδικά νομοθετικά μέτρα:

- Μη έκπτωση των εξόδων
- Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ)
- Μέτρα για την παρακράτηση φόρων στην πηγή
- Περιορισμός της απαλλαγής των συμμετοχών

Περαιτέρω νομοθετικά μέτρα:

- Κανόνας μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου
- Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης
- Ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης

Πηγή: Συμπεράσματα του Συμβουλίου, 5 Δεκεμβρίου 2017, 15429/17.

82 Το 2019 τα κράτη μέλη συμφώνησαν να εφαρμόσουν τουλάχιστον ένα από τα τρία διοικητικά αμυντικά μέτρα στον φορολογικό τομέα, όπως παρατίθενται στο παράρτημα III των συμπερασμάτων του Συμβουλίου της 5ης Δεκεμβρίου 2017. Έως τις 31 Ιανουαρίου 2023, τα 26 από τα 27 κράτη μέλη είχαν εφαρμόσει τουλάχιστον ένα διοικητικό μέτρο και 11 εξ αυτών εφάρμοζαν τουλάχιστον δύο.

83 Τον Νοέμβριο του 2019, τα κράτη μέλη δεσμεύτηκαν επίσης να θέσουν σε εφαρμογή τουλάχιστον ένα από τα τέσσερα ειδικά νομοθετικά μέτρα (μη έκπτωση των εξόδων, κανόνες για την ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, μέτρα για την παρακράτηση φόρων στην πηγή, και περιορισμός της απαλλαγής των συμμετοχών), αρχής γενομένης από την 1η Ιανουαρίου 2021⁸. Στις 31 Ιανουαρίου 2023, όλα τα κράτη μέλη εφάρμοζαν τουλάχιστον ένα νομοθετικό μέτρο, αλλά μόνο επτά εφάρμοζαν και τα τέσσερα μέτρα (βλέπε [γράφημα 11](#)).

⁸ Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» – Report to the Council, 25 Νοεμβρίου 2019, 14114/19.

Γράφημα 11 – Ισχύοντα νομοθετικά αμυντικά μέτρα

	Μη έκπτωση των εξόδων	Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ)	Μέτρα για την παρακράτηση φόρων στην πηγή	Περιορισμός της απαλλαγής των συμμετοχών
Αυστρία		✓		
Βέλγιο	✓	✓		✓
Βουλγαρία	✓		✓	
Κροατία		✓	✓	
Κύπρος			✓	
Τσεχία		✓		
Δανία	✓		✓	
Εσθονία	✓		✓	✓
Φινλανδία		✓		
Γαλλία	✓	✓	✓	✓
Γερμανία	✓	✓	✓	✓
Ελλάδα	✓			
Ουγγαρία		✓		
Ιρλανδία		✓		
Ιταλία	✓			
Λετονία	✓	✓	✓	✓
Λιθουανία	✓	✓	✓	✓
Λουξεμβούργο	✓			
Μάλτα				✓
Κάτω Χώρες		✓	✓	
Πολωνία		✓		
Πορτογαλία	✓	✓	✓	✓
Ρουμανία	✓			
Σλοβακία	✓		✓	✓
Σλοβενία	✓	✓	✓	✓
Ισπανία	✓	✓	✓	✓
Σουηδία	✓	✓		

Πηγή: Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας», *report to the Council*, 2 Ιουνίου 2023.

84 Ο υψηλός βαθμός ευελιξίας αυτής της προσέγγισης μπορεί να περιορίσει το αποτρεπτικό αποτέλεσμα των αμυντικών μέτρων και ενέχει τον κίνδυνο οι εταιρείες να επιλέγουν να εγκατασταθούν σε κράτη μέλη που εφαρμόζουν λιγότερα νομοθετικά μέτρα (ιδίως σε περιπτώσεις που καταστρώνονται επιχειρηματικές δραστηριότητες στις οποίες εμπλέκονται συγκεκριμένα μη συνεργάσιμες περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας) και όπου τα κέρδη μπορούν να μετατοπιστούν ευκολότερα σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία.

Δεν υπάρχει κατάλληλο πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων που να εξυπηρετεί τον έλεγχο του αντικτύπου των ενωσιακών μέτρων που έχουν ληφθεί

85 Οι φορολογικές αρχές χρειάζονται αξιόπιστες εκτιμήσεις των εσόδων που έχουν απολεσθεί λόγω φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, και πρέπει να λαμβάνουν κατάλληλα διορθωτικά μέτρα. Εξετάσαμε τον τρόπο με τον οποίο η ΕΕ και τα κράτη μέλη συγκεντρώνουν πληροφορίες σχετικά με τον όγκο του μη καταβληθέντος φόρου εισοδήματος εταιρειών και τον αντίκτυπο που έχουν τα μέσα που εφαρμόζονται για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής. Λάβαμε υπόψη το γεγονός ότι η μέτρηση οποιουδήποτε φορολογικού κενού είναι ένα πολύπλοκο έργο, και καμία μέθοδος δεν είναι από μόνη της αρκετή ώστε να αποτυπώσει όλες τις πτυχές της μη συμμόρφωσης. Ο συνδυασμός πολλαπλών προσεγγίσεων και η αξιοποίηση των τεχνολογικών εξελίξεων μπορεί να συμβάλει στην πληρέστερη κατανόηση των φορολογικών χασμάτων που παρατηρούνται στην ΕΕ.

Ο αντίκτυπος της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής έχει εκτιμηθεί σε σποραδικά μόνο έργα, και δεν υπάρχει κοινό ενωσιακό πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων

86 Είναι καίριας σημασίας να υπάρχει ένα κοινό πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων, ώστε να έχουν οι φορολογικές αρχές καλύτερη εικόνα των τομέων που πλήττονται περισσότερο από τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή, και να διαθέτουν τους απαραίτητους πόρους για τη λήψη των κατάλληλων μέτρων. Η διαπίστωση αυτή συμπίπτει με τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν στην [έκθεση του ΟΟΣΑ για τη δράση BEPS 11 \(2015\)](#).

87 Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη ανέλαβαν ορισμένες πρωτοβουλίες για την εκτίμηση της έκτασης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής σε συγκεκριμένους τομείς. Το 2018, η Επιτροπή και 15 κράτη μέλη παρουσίασαν μελέτη σχετικά με τα ελλείμματα στα έσοδα από φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων⁹. Συμπέρασμα της μελέτης ήταν ότι ο υπολογισμός του εκτιμώμενου κενού στους φόρους εισοδήματος εταιρειών είναι πολύπλοκος, εν μέρει λόγω της πολυπλοκότητας των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος εταιρειών, αλλά και για διάφορους άλλους λόγους, στους οποίους περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων εσκεμμένες ενέργειες των φορολογουμένων

⁹ The [Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies](#), Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

(όπως απάτη, φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή) έως και παραλείψεις και σφάλματα στις ερμηνείες, ή η πτώχευση. Ως εκ τούτου, οι εκτιμήσεις σε εθνικό επίπεδο συχνά αποτυπώνουν μεν τη φοροδιαφυγή και τις μη εσκεμμένες ενέργειες, αλλά δεν αποτυπώνουν επαρκώς τη φοροαποφυγή. Κατά συνέπεια, πολλά εμπλεκόμενα μέρη θεωρούν ότι η εφαρμογή μιας εναρμονισμένης μεθοδολογίας ενδέχεται να μην είναι εφικτή, λόγω των διαφορών στα συστήματα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών, της στατιστικής αβεβαιότητας και της πολυπλοκότητας των μεθόδων που εφαρμόζονται. Σε συνέχεια της προηγούμενης μελέτης, το 2021 δρομολογήθηκε έργο στο πλαίσιο της συνόδου κορυφής των φορολογικών διοικήσεων της ΕΕ (TADEUS) για τη διερεύνηση μεθοδολογιών που θα εκτιμούν το φορολογικό κενό στην άμεση φορολογία, ενώ μια υποομάδα επικεντρώθηκε στο κενό στη φορολογία εισοδήματος εταιρειών.

88 Η Επιτροπή δημοσίευσε επίσης μελέτες σχετικά με τη φοροδιαφυγή από ιδιώτες το 2019 και το 2021, οι οποίες καταδείκνυαν τις ζημιογόνες συνέπειες του πλούτου που κρύβεται σε διεθνή χρηματοπιστωτικά κέντρα¹⁰. Παρόλο που ο εν λόγω έλεγχος επικεντρώθηκε στη φορολογία των εταιρειών, οι μελέτες αυτές έχουν τη σημασία τους, καθώς οι ιδιώτες μπορούν να μετέρχονται εταιρικές οντότητες (παραδείγματος χάριν εταιρείες, καταπιστεύματα κ.λπ.) για να αποκρύψουν πλούτο. Ωστόσο, οι μελέτες δεν προέβησαν σε ολοκληρωμένη αξιολόγηση των μέτρων που λαμβάνονται κατά των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής.

89 Το 2023, η Επιτροπή, από κοινού με διάφορα κράτη μέλη, συνέστησε δύο ομάδες έργου μέσω του [προγράμματος Fiscalis](#). Η μία από τις ομάδες έργου αποσκοπεί στην εφαρμογή ρεαλιστικών δεικτών για την αποδοτική μέτρηση του αντικτύπου της ανταλλαγής πληροφοριών, και η άλλη στη διερεύνηση τρόπων βελτίωσης της χρήσης των δεδομένων της DAC (βλέπε [παράρτημα VIII](#)).

90 Εκτός από αυτές τις πρωτοβουλίες, οι οποίες έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής, δεν υπάρχει ένα ενιαίο σύνολο δεικτών επιδόσεων που να χρησιμοποιείται σε ολόκληρη την ΕΕ για τη μέτρηση και την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του τρέχοντος πλαισίου που αφορά την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής.

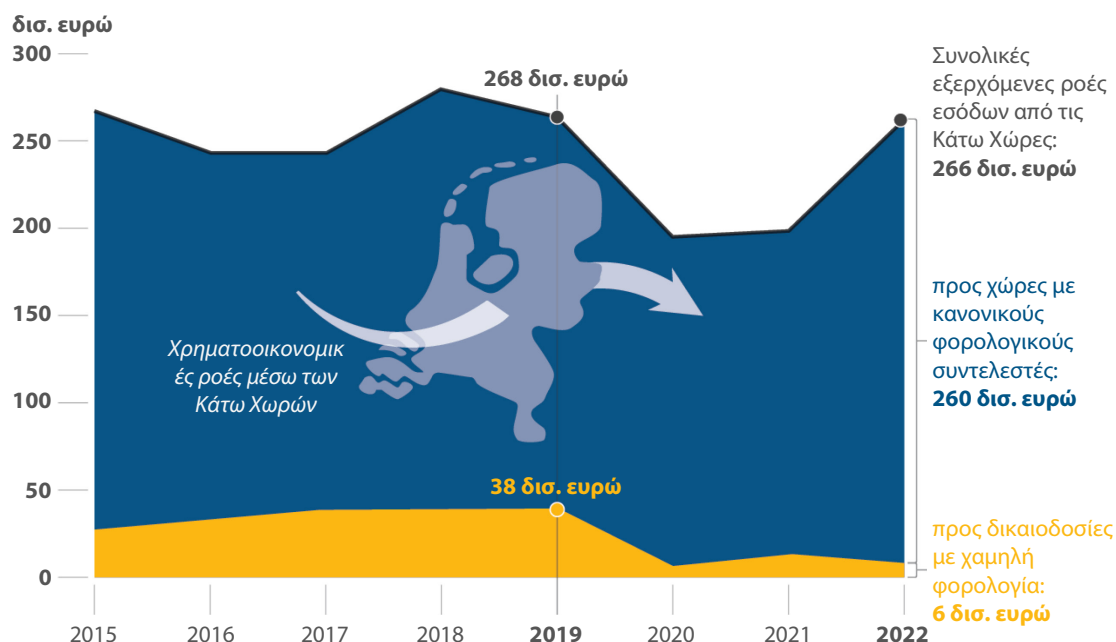
¹⁰ ΓΔ TAXUD: «[Estimating International Tax Evasion by Individuals](#)», Taxation Paper αριθ. 76, 2019 «[Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion](#)», Final report, 2021.

Μόνο ένα από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε διέθετε πλαίσιο επιδόσεων για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων

91 Από τα πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, μόνο οι Κάτω Χώρες είχαν καθορίσει ένα πλαίσιο επιδόσεων για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των εργαλείων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής. Για τον σκοπό αυτό, οι ολλανδικές αρχές δημοσίευσαν [έκθεση](#) τον Οκτώβριο του 2023 στην οποία αξιολογούσαν την αποτελεσματικότητα ορισμένων μέτρων με βάση τα αριθμητικά στοιχεία που παρείχε η ολλανδική Κεντρική Τράπεζα.

92 Συμπέρασμα της έκθεσης που συνέταξαν οι ολλανδικές αρχές ήταν ότι ορισμένα από τα μέτρα που τέθηκαν σε εφαρμογή για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής είχαν περιορίσει τη ροή χρημάτων από τις Κάτω Χώρες προς χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή. Η συνολική εκροή προς τις χώρες αυτές μειώθηκε κατά σχεδόν 85 %, από 38 δισεκατομμύρια ευρώ το 2019 σε 6 δισεκατομμύρια ευρώ το 2022 (βλέπε [γράφημα 12](#)).

Γράφημα 12 – Μειωμένη ροή φορολογητέων πληρωμών από τις Κάτω Χώρες σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολογία



Πηγή: ΕΕΣ, βάσει δεδομένων και οπτικού υλικού του Υπουργείου Οικονομικών των Κάτω Χωρών.

Συμπεράσματα και συστάσεις

93 Το γενικό συμπέρασμά μας είναι ότι το ισχύον πλαίσιο της ΕΕ λειτουργεί ως μια πρώτη γραμμή άμυνας, απαραίτητη για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, εντός του περιορισμένου πεδίου αρμοδιοτήτων της ΕΕ. Ωστόσο, διαπιστώσαμε ανεπάρκειες στον τρόπο κατάρτισης και εφαρμογής της νομοθεσίας και άλλων μέτρων. Όσον αφορά την αποτελεσματικότητά τους, δεν υπήρχε κατάλληλο σύστημα παρακολούθησης των επιδόσεων ούτε σε επίπεδο ΕΕ ούτε σε επίπεδο κρατών μελών.

94 Η Επιτροπή έχει προτείνει ένα κοινό ρυθμιστικό πλαίσιο της ΕΕ για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής στην ΕΕ. Οι οδηγίες που εμπίπτουν στην εμβέλεια του εν προκειμένω ελέγχου [η οδηγία κατά της φοροαποφυγής (ATAD), η 5η τροποποίηση της οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 6) και η οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών (TDRD)] καθορίζουν γενικά πρότυπα και εισάγουν υποστηρικτικά εργαλεία, εντός του πεδίου εφαρμογής τους, δεδομένου ότι η ΕΕ δεν έχει την αρμοδιότητα να επιβάλλει συγκεκριμένες λύσεις φορολογικής πολιτικής στα κράτη μέλη. Επισημάναμε ότι ορισμένοι ορισμοί και όροι στη νομοθεσία της ΕΕ προκαλούν ερμηνευτικές δυσκολίες στα κράτη μέλη και οδηγούν σε αποκλίνουσες ερμηνείες (ιδίως τα διακριτικά της DAC 6 και η δοκιμή του κύριου οφέλους). Το γεγονός αυτό επηρεάζει την ακρίβεια των πληροφοριών DAC 6 που ανταλλάσσονται και αποδυναμώνει την αποτελεσματική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (βλέπε σημεία [32-43](#)).

95 Επιπλέον, δεν υπάρχουν, γενικά, κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή της νομοθεσίας της ΕΕ που ελέγξαμε, με αποτέλεσμα οι ερμηνείες των κρατών μελών να αποκλίνουν (βλέπε σημεία [44-48](#)). Η Επιτροπή επιβλέπει αποτελεσματικά την ενσωμάτωση της νομοθεσίας της ΕΕ στο εθνικό δίκαιο και κινεί διαδικασίες επί παραβάσει εφόσον συντρέχει λόγος, ωστόσο οι αξιολογήσεις της πραγματοποιούνται με μεγάλη καθυστέρηση σε ορισμένες περιπτώσεις. Ως αποτέλεσμα, πάνω από μία επταετία μετά τη θέσπιση της ATAD, παραμένει ασαφές εάν θα επιτύχει τους στόχους της. Δεδομένων των καθυστερήσεων στη διεξαγωγή των αξιολογήσεων, ούτε οι πολίτες ούτε οι νομοθέτες έχουν ακριβή εικόνα της αξιοπιστίας ή της αποτελεσματικότητας των μέτρων που έχει θέσει σε εφαρμογή η ΕΕ για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής (βλέπε σημεία [49-53](#)).

Σύσταση 1 – Να αποσαφηνίσει το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ

Προκειμένου να εξασφαλίσει τη συνεπή εφαρμογή της νομοθεσίας της ΕΕ από τα κράτη μέλη, η Επιτροπή πρέπει:

- α) σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, να εκπονήσει καθοδήγηση, και συγκεκριμένα, να παράσχει στα κράτη μέλη κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την ερμηνεία της ενωσιακής νομοθεσίας που αποσκοπεί στην καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, καθώς και σχετικά με τη διενέργεια αναλύσεων κινδύνου και τη χρήση των φορολογικών πληροφοριών που περιέχονται στη διάθεσή τους·
- β) να εκτιμήσει την ανάγκη εισαγωγής τροποποιήσεων στη DAC 6, με βάση την έκβαση της εν εξελίξει αξιολόγησης και των δικαστικών υποθέσεων·
- γ) να λάβει υπόψη, κατά την εκπόνηση της μελλοντικής αξιολόγησής της, τα ζητήματα που αφορούν τον σχεδιασμό της TDRD, όπως προσδιορίζονται στην παρούσα έκθεση, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική λειτουργία των μηχανισμών επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Ημερομηνία-στόχος: α) και β) έως το τέλος του 2026, γ) έως το τέλος του 2028.

96 Όσον αφορά την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών βάσει της DAC 6, διαπιστώσαμε ότι τα πέντε κράτη μέλη στα οποία πραγματοποιήσαμε επίσκεψη διαθέτουν εθνικές διαδικασίες αναφοράς και ανταλλάσσουν δηλωτές διασυννοριακές ρυθμίσεις, όπως απαιτείται. Ωστόσο, είναι λίγοι οι ποιοτικοί έλεγχοι στους οποίους υποβάλλουν τις αναφορές της DAC 6 πριν τις αναφορτώσουν στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ. Ως εκ τούτου, υπάρχει κίνδυνος οι αναφερόμενες πληροφορίες DAC 6 να είναι ελλιπείς ή ανακριβείς. Επιπλέον, ο βαθμός στον οποίο τα κράτη μέλη που ελέγξαμε χρησιμοποιούν τις πληροφορίες DAC 6 που λαμβάνουν σχετικά με τις διασυννοριακές ρυθμίσεις είναι περιορισμένος. Αυτό περιορίζει την προστιθέμενη αξία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στο πλαίσιο της DAC 6 (βλέπε σημεία [55-58](#)).

97 Εντοπίσαμε επίσης τεχνικά ζητήματα που σχετίζονται με το σύστημα αναφοράς που σχεδίασε η Επιτροπή, τις εκτεταμένες απαλλαγές από την υποχρέωση αναφοράς και τις διαφορετικές ερμηνείες των απαιτήσεων αναφοράς. Τα ζητήματα αυτά μπορούν να επηρεάσουν την ποιότητα των αναφορών DAC 6 και να παρακινήσουν τους φορολογουμένους να επιλέξουν δικαιοδοσίες με επεικέστερους κανόνες. Μια από τις σημαντικότερες αδυναμίες στο σύστημα αναφοράς είναι το γεγονός ότι το πεδίο δεδομένων για την αναγραφή των ονομάτων τρίτων χωρών που συμμετέχουν σε διασυννοριακή ρύθμιση δεν είναι υποχρεωτικό. Ως εκ τούτου, είναι δύσκολο για τα

πέντε κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε να προσδιορίσουν αν/ποιες τρίτες χώρες εμπλέκονται κάθε φορά (βλέπε σημεία 59-63).

98 Επιπροσθέτως, σε ορισμένα από τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε, υπάρχει κίνδυνος τα συστήματα κυρώσεων σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6 να μην έχουν αποτρεπτικό αποτέλεσμα, λόγω του προδήλως χαμηλού επιπέδου των κυρώσεων. Πέραν τούτου, κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, κανένα από τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε δεν είχε επιβάλει κυρώσεις (βλέπε σημεία 64-66).

Σύσταση 2 – Να βελτιώσει την ποιότητα των αναφορών DAC 6

Προκειμένου να μεγιστοποιηθούν τα οφέλη της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών DAC 6 με άλλα κράτη μέλη, η Επιτροπή πρέπει να καταστήσει υποχρεωτική τη συμπλήρωση του πεδίου δεδομένων σχετικά με τις τρίτες χώρες που εμπλέκονται σε διασυνοριακές ρυθμίσεις στο σύστημα αναφοράς (με νομοθετική πρόταση, εάν χρειαστεί). Επιπλέον, η Επιτροπή πρέπει να επικαιροποιήσει την αρχιτεκτονική του κεντρικού ευρετηρίου της DAC 6, ώστε τα κράτη μέλη να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές για κάθε σχετική ρύθμιση.

Χρονοδιάγραμμα: έως το τέλος του 2027.

Σύσταση 3 – Να εξασφαλίσει την εφαρμογή κυρώσεων ικανών να αποφέρουν τις επιθυμητές συνέπειες σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6

Προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αναφοράς της DAC 6, η Επιτροπή πρέπει να κινήσει διαδικασίες επί παραβάσει στις περιπτώσεις που υπάρχουν επαρκή στοιχεία που καταδεικνύουν ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ένα προδήλως ανεπαρκές σύστημα κυρώσεων για παραβάσεις της DAC 6.

Χρονοδιάγραμμα: έως το τέλος του 2026.

99 Η Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» αποτελεί ζωτικής σημασίας συνιστώσα των προσπαθειών της ΕΕ να προωθήσει δίκαια καθεστώτα φορολογίας των επιχειρήσεων, παρότι οι συστάσεις της δεν είναι νομικά δεσμευτικές. Η Επιτροπή παρέχει επαρκή συνδρομή στην Ομάδα κατά την αξιολόγηση των φορολογικών καθεστώτων που κοινοποιούνται από τα κράτη μέλη ως δυνητικά επιζήμια, αλλά ο ρόλος της ήταν πολύ περιορισμένος έως τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (βλέπε σημεία **70-74**).

100 Ως αποτέλεσμα των συστάσεων της Ομάδας, τα κράτη μέλη απέσυραν 95 επιζήμια φορολογικά καθεστώτα την περίοδο 1998-2023. Ωστόσο, οι συμφωνηθείσες περίοδοι για την κατάργηση των επιζήμιων καθεστώτων σε αρκετά κράτη μέλη διήρκεσαν σημαντικά περισσότερο από τα δύο έτη που έχει συστήσει το Συμβούλιο. Επιπλέον, η Ομάδα δεν ακολουθεί σαφείς κανόνες όταν αποφασίζει σχετικά με τις περιόδους κεκτημένων δικαιωμάτων αναφορικά με τα επιζήμια καθεστώτα που έχει εντοπίσει, με αποτέλεσμα η διάρκειά τους να είναι σε ορισμένες περιπτώσεις πολύ μεγάλη. Δημιουργείται έτσι ο κίνδυνος οι εταιρείες να επωφελούνται για μεγαλύτερο διάστημα από αθέμιτα φορολογικά πλεονεκτήματα και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά της ΕΕ να διαρκούν επίσης περισσότερο. Επιπλέον, τα κράτη μέλη επιλέγουν να εφαρμόζουν λίγα μόνο από τα διαθέσιμα αμυντικά μέτρα σε συναλλαγές με μη συνεργαζόμενες χώρες. Οι παράγοντες αυτοί περιορίζουν τον αντίκτυπο των εργασιών της Ομάδας (βλέπε σημεία **75-84**).

Σύσταση 4 – Να ενισχύσει την υποστήριξη της Ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας»

Προκειμένου να υποστηρίξει αποτελεσματικότερα την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» με στόχο τη μεγιστοποίηση του αποτρεπτικού αποτελέσματος των δράσεών της, η Επιτροπή πρέπει:

- α) να προτείνει στην Ομάδα να συμφωνήσει σαφείς κανόνες και περιορισμούς όσον αφορά τις περιόδους διατήρησης κεκτημένων δικαιωμάτων και κατάργησης επιζήμιων καθεστώτων, και –με τη σύμφωνη γνώμη της Ομάδας– να παρακολουθεί την τήρησή τους·
- β) δεδομένης της διευρυμένης εντολής της, να διενεργεί ετήσια ανάλυση των προτιμησιακών φορολογικών μέτρων και των φορολογικών χαρακτηριστικών γενικής εφαρμογής που τα κράτη μέλη εισήγαγαν πρόσφατα, και να κοινοποιεί στην Ομάδα τα δυνητικά επιζήμια μέτρα βάσει ανάλυσης κινδύνου.

Ημερομηνία-στόχος: α) έως το τέλος του 2026, β) ετησίως από το 2025.

101 Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη κάνουν πολύ λίγα όσον αφορά τη μέτρηση των επιδόσεων των εργαλείων που χρησιμοποιούνται για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής στην ΕΕ. Η Επιτροπή δεν έχει καθορίσει τιμές-στόχο και ειδικούς στόχους και δεν παρακολουθεί την αποτελεσματικότητά τους. Η έλλειψη αποτελεσματικών πλαισίων παρακολούθησης των επιδόσεων εμποδίζει την Επιτροπή και τα κράτη μέλη να αξιολογούν τις προσπάθειές τους και να διαθέτουν τους πόρους εκεί όπου είναι περισσότερο αναγκαίοι (βλέπε σημεία [85-92](#)).

Σύσταση 5 – Να παρακολουθεί τα αποτελέσματα και τον αντίκτυπο της καταπολέμησης των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής

Η Επιτροπή πρέπει να ενθαρρύνει και να υποστηρίξει τα κράτη μέλη ώστε να καθιερώσουν ένα κοινό πλαίσιο παρακολούθησης των επιδόσεων, συμπεριλαμβανομένων δεικτών επιδόσεων και τιμών-στόχου, με σκοπό τη μέτρηση της επίτευξης ειδικών στόχων στο πλαίσιο της καταπολέμησης των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής.

Χρονοδιάγραμμα: έως το τέλος του 2026.

Η παρούσα έκθεση εγκρίθηκε από το Τμήμα IV, του οποίου προεδρεύει ο Mihails Kozlons, Μέλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στο Λουξεμβούργο, κατά τη συνεδρίασή του της 22ας Οκτωβρίου 2024.

Για το Ελεγκτικό Συνέδριο

Tony Murphy
Πρόεδρος

Παραρτήματα

Παράρτημα Ι – Προσέγγιση του ελέγχου μας σε επίπεδο Επιτροπής

Ελέγξαμε τη νομοθεσία και τους μηχανισμούς σχετικά με τις ATAD, DAC 6 και TDRD για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, και εξετάσαμε τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή (ΓΔ TAXUD) παρακολουθούσε την εφαρμογή τους από τα κράτη μέλη. Ειδικότερα, εξετάσαμε:

- τη σχετική νομοθεσία, αν η Επιτροπή επαλήθευε τον τρόπο εφαρμογής των ενωσιακών κανόνων στα κράτη μέλη δυνάμει του εθνικού δικαίου, και αν λάμβανε τα απαραίτητα μέτρα για να αντιμετωπίσει οποιοσδήποτε καθυστερήσεις στην εφαρμογή·
- την ύπαρξη και την ποιότητα κατευθυντήριων γραμμών και πληροφοριών σχετικά με την ενσωμάτωση της νομοθεσίας και των μη δεσμευτικών νομικών μέσων, και πώς η Επιτροπή κοινοποιούσε αυτές τις πληροφορίες στα κράτη μέλη·
- τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή εφάρμοζε και χειριζόταν το κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ για τη DAC 6·
- αν η Επιτροπή είχε θέσει σε ισχύ ένα κοινό ενωσιακό πλαίσιο για την παρακολούθηση των επιδόσεων του συστήματος, ώστε να εξασφαλίσει ότι το σύστημα θα απέδιδε τα σκοπούμενα αποτελέσματα·
- τις μορφές συνεργασίας της Επιτροπής με τα κράτη μέλη (ανταλλαγή πληροφοριών, υποβολή στοιχείων κ.λπ.) και με άλλα σχετικά ενδιαφερόμενα μέρη (όπως ο ΟΟΣΑ)·
- τις δράσεις της Επιτροπής προκειμένου να συνδράμει την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο, διοργανώσαμε αρκετές υβριδικές συναντήσεις με τη ΓΔ TAXUD, με σκοπό τη συλλογή πληροφοριών και δεδομένων που θα μπορούσαν να είναι χρήσιμα για τις επιτόπιες ελεγκτικές εργασίες στα κράτη μέλη. Κατά τη διάρκεια των επιτόπιων ελεγκτικών εργασιών μας, αποστείλαμε ένα γενικό ερωτηματολόγιο στην Επιτροπή. Πραγματοποιήσαμε επίσης επίσκεψη ελέγχου για να αποσαφηνίσουμε εκκρεμή ζητήματα και να επιθεωρήσουμε συγκεκριμένα έγγραφα της Επιτροπής.

Παράρτημα II – Προσέγγιση του ελέγχου μας σε επίπεδο κρατών μελών

Ο ρόλος των κρατών μελών στην καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής είναι να δημιουργούν ισότιμους όρους ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις και να προλαμβάνουν τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή, διαφυλάσσοντας επί της ουσίας τα δημόσια οικονομικά και διασφαλίζοντας ότι οι κυβερνήσεις μπορούν να παρέχουν βασικές υπηρεσίες.

Αξιολογήσαμε τους τρόπους με τους οποίους τα κράτη μέλη:

- εφάρμοζαν την επιλεγμένη νομοθεσία, συγκεκριμένα τις ATAD, DAC 6 και TDRD·
- εξασφάλιζαν ότι οι αναφορές της DAC 6 που ανταλλάσσονταν μέσω του κεντρικού ευρετηρίου της ΕΕ ήταν ακριβείς, πλήρεις και έγκαιρες, και τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη χρησιμοποιούσαν τις πληροφορίες DAC 6 που λάμβαναν·
- μετρούσαν την αποτελεσματικότητα των δράσεών τους για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, και κατά πόσον χρησιμοποιούσαν τις μετρήσεις αυτές για την καλύτερη αντιμετώπιση των υφιστάμενων κινδύνων και την κατανομή των πόρων·
- ενημέρωναν την Ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας» για δυνητικά επιζήμια φορολογικά καθεστώτα και εφάρμοζαν τις συστάσεις της, σε περίπτωση που η Ομάδα θεωρούσε ότι ένα προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς ήταν επιζήμιο.

Επιλέξαμε πέντε κράτη μέλη –Ιρλανδία, Κύπρος, Λουξεμβούργο, Μάλτα και Κάτω Χώρες– με βάση τα ακόλουθα κριτήρια κινδύνου:

- αριθμός αντιμέτρων κατά χωρών που περιλαμβάνονταν στον ενωσιακό κατάλογο μη συνεργάσιμων περιοχών δικαιοδοσίας·
- αριθμός διαδικασιών φιλικού διακανονισμού σε φορολογικές διαφορές·
- αριθμός επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων που είχαν εντοπιστεί από την Ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας»·
- εκτιμήσεις για το κενό στη φορολογία εισοδήματος εταιρειών.

Για να προσδιορίσουμε εάν τα κράτη μέλη είχαν ενσωματώσει σωστά τις διατάξεις της ΕΕ, στείλαμε ερωτηματολόγιο στα πέντε κράτη μέλη που επιλέχθηκαν. Κατά τη διάρκεια των επισκέψεων ελέγχου, συζητήσαμε τις απαντήσεις τους με τους εμπειρογνώμονες των εθνικών φορολογικών αρχών και ελέγξαμε έγγραφα. Επιπλέον, επιλέξαμε δείγματα βάσει κινδύνου, προκειμένου να επαληθεύσουμε:

- 10 διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις που είχαν αναφορτωθεί στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ·
- 10 διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις που είχαν τηλεφορτωθεί από το κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ·
- πέντε υποθέσεις φορολογικών διαφορών που βάσει της TDRD·
- πέντε συστάσεις, με αφορμή τα πλέον πρόσφατα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που αξιολογήθηκαν από την Ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας».

Παράρτημα III – Νομοθεσία της ΕΕ σε σύγκριση με τα πρότυπα BEPS των ΟΟΣΑ/G20

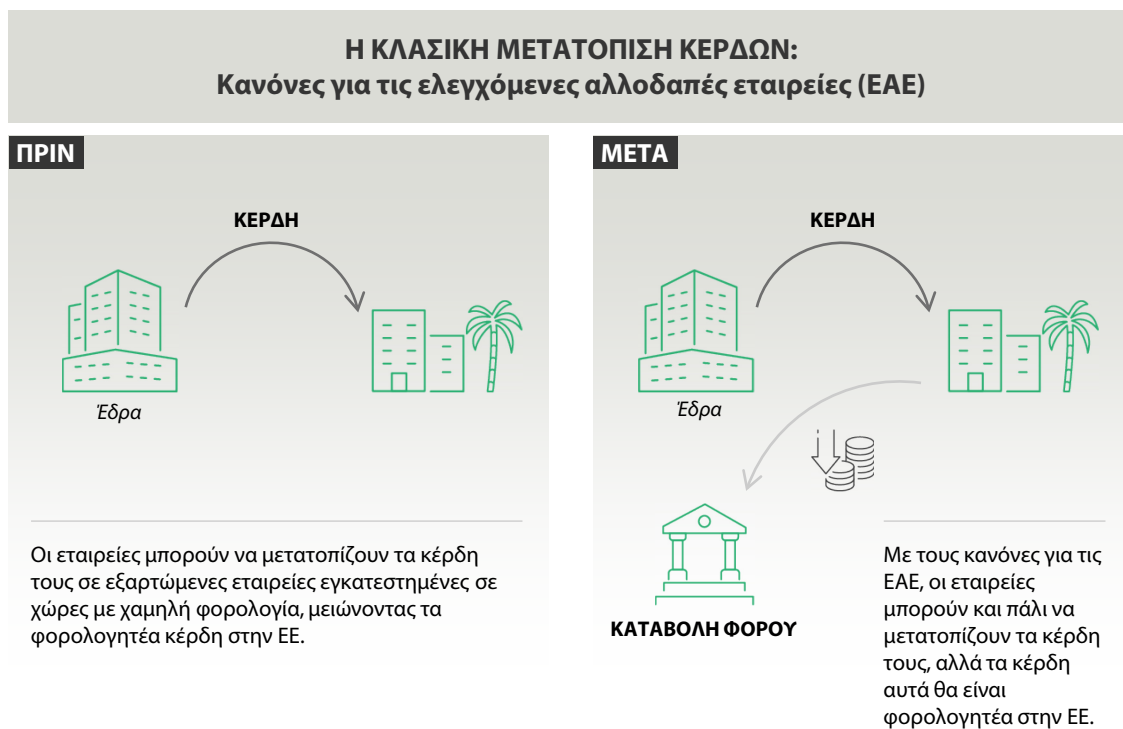
Νομοθεσία της ΕΕ	Ημερομηνία έγκρισης	Σύντομη περιγραφή (νομοθεσία)	Αντίστοιχο πρότυπο του ΟΟΣΑ	Ημερομηνία δημοσίευσης	Σύντομη περιγραφή (πρότυπο)
ATAD 1	12 Ιουλίου 2016	Θεσπίζει κανόνες κατά καθεστώτων φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.	Δράση BEPS 2 Δράση BEPS 3 Δράση BEPS 4 Δράση BEPS 5 Δράση BEPS 6	5 Οκτωβρίου 2015	Καταπολεμά αποτελεσματικότερα τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφάνεια, τη συνοχή και την ουσία.
ATAD 2	29 Μαΐου 2017	Επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της ATAD 1, προκειμένου να ενισχυθεί η πρόληψη της φοροαποφυγής, συμπεριλαμβανομένων των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που ενέχουν τρίτες χώρες.	Δράση BEPS 2	5 Οκτωβρίου 2015	Συστάσεις για εθνικούς κανόνες που εξουδετερώνουν τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Νομοθεσία της ΕΕ	Ημερομηνία έγκρισης	Σύντομη περιγραφή (νομοθεσία)	Αντίστοιχο πρότυπο του ΟΟΣΑ	Ημερομηνία δημοσίευσης	Σύντομη περιγραφή (πρότυπο)
DAC 6	25 Μαΐου 2018	Θεσπίζει ένα καθεστώς γνωστοποίησης φορολογικών ρυθμίσεων που απαιτεί την υποβολή στοιχείων και την ανταλλαγή διασυνοριακών ρυθμίσεων με σκοπό την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.	Δράση BEPS 12	5 Οκτωβρίου 2015	Συστάσεις σχετικά με τον σχεδιασμό κανόνων υποχρεωτικής γνωστοποίησης για τα συστήματα επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.
TDRD	10 Οκτωβρίου 2017	Αποσκοπεί στη βελτίωση των μηχανισμών επίλυσης διαφορών στην ΕΕ για φορολογικά ζητήματα.	Δράση BEPS 14	5 Οκτωβρίου 2015	Επιδιώκει να βελτιώσει την επίλυση φορολογικών διαφορών μεταξύ δικαιοδοσιών.

Πηγή: ΕΕΣ, βάσει [στοιχείων διαθέσιμων στο κοινό](#).

Παράρτημα IV – Μέτρα κατά της φοροαποφυγής που θεσπίστηκαν με την ΑΤΑΔ

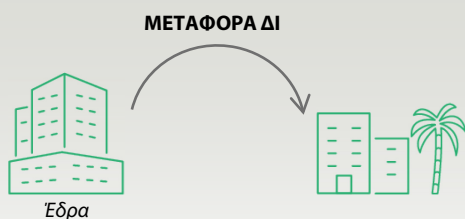
Κανόνας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ): για την αποτροπή της μετατόπισης κερδών σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία



Κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο: για την αποτροπή της φοροαποφυγής των εταιρειών κατά τη μετεγκατάσταση περιουσιακών στοιχείων

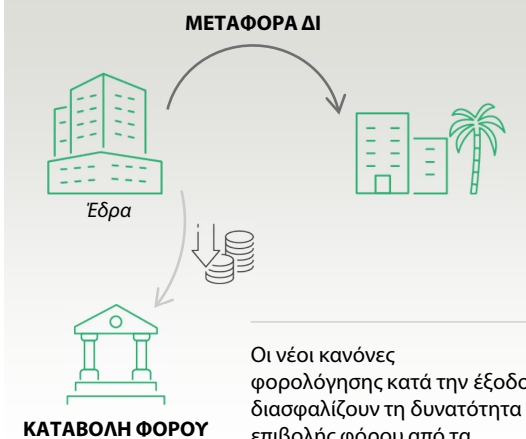
**Η ΦΥΓΗ ΤΩΝ ΔΙΠΛΩΜΑΤΩΝ ΕΥΡΕΣΙΤΕΧΝΙΑΣ:
νέοι κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο**

ΠΡΙΝ



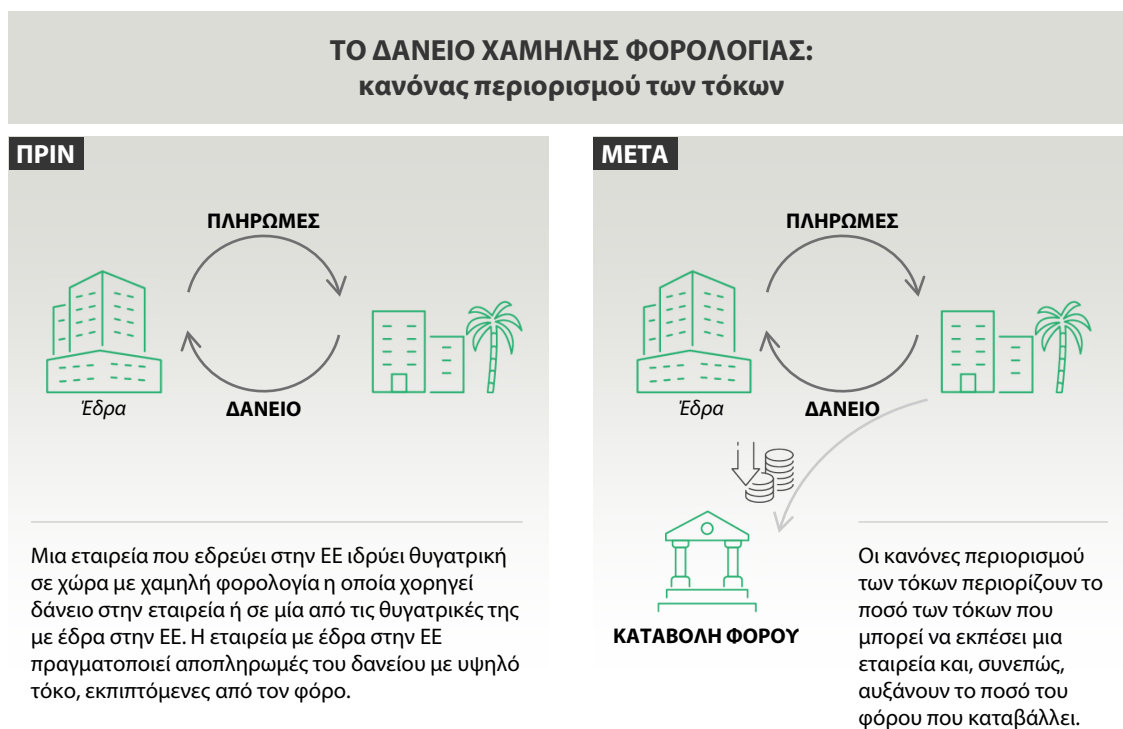
Μεγάλες εταιρείες δαπανούν πολύ χρόνο και ενέργεια στην ανάπτυξη ενός πολλά υποσχόμενου νέου προϊόντος και, πριν αυτό ολοκληρωθεί, το μεταφέρουν σε μια χώρα χωρίς φορολογία. Έτσι, η εταιρεία πληρώνει λιγότερο φόρο επί των κερδών στην ΕΕ.

ΜΕΤΑ



Οι νέοι κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο διασφαλίζουν τη δυνατότητα επιβολής φόρου από τα κράτη μέλη στην αξία του προϊόντος πριν αυτό μεταφερθεί εκτός ΕΕ.

Κανόνας περιορισμού των τόκων: για την αποθάρρυνση των τεχνητών διευθετήσεων χρεών που αποσκοπούν στην ελαχιστοποίηση των φόρων



Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων: για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού όταν δεν ρυθμίζεται από άλλους κανόνες



Πηγή: ΕΕΣ, βάσει δεδομένων και οπτικού υλικού της Επιτροπής (ΓΔ TAXUD).

Παράρτημα V – Κίνδυνος αποκλίσεων ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της DAC 6 σχετικά με τη δοκιμή του κύριου οφέλους και τα διακριτικά (παράρτημα IV της οδηγίας)

Η **δοκιμή του κύριου οφέλους** εφαρμόζεται εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη που μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από μια διασυνοριακή ρύθμιση, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων, συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα. Παρατηρήσαμε ότι τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε αντιμετώπιζαν προβλήματα ερμηνείας στους τομείς που απαριθμούνται κατωτέρω. Οι επισκέψεις μας έλαβαν χώρα πριν από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-623/22, στην οποία αποφαινεται επί της ερμηνείας ορισμένων όρων και εννοιών. Οι προκλήσεις που ανέφεραν τα κράτη μέλη αφορούσαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- Δεν είναι σαφές με ποιους τρόπους θα προσδιορίζεται αν το φορολογικό πλεονέκτημα αποτελεί το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη μιας ρύθμισης. Δεν είναι επίσης σαφές αν η αξιολόγηση πρέπει να βασίζεται σε ποσοτική προσέγγιση, π.χ. σύγκριση της ρύθμισης, αρχικά εφαρμόζοντας και στη συνέχεια μη εφαρμόζοντας τους φορολογικούς κανόνες που δημιουργούν το (υποτιθέμενο) φορολογικό πλεονέκτημα.
- Ένα ακόμη ερώτημα είναι εάν η δοκιμή του κύριου οφέλους έχει εφαρμογή και σε περιπτώσεις όπου –σύμφωνα με το πνεύμα της οδηγίας– το αποτέλεσμα ενός φορολογικού καθεστώτος που οδηγεί στο φορολογικό πλεονέκτημα επιδιώκεται ή/και προβλέπεται από το εν λόγω καθεστώς ή από τον νομοθέτη (η λεγόμενη «πρόθεση πολιτικής»).

Διακριτικά:

- Το **διακριτικό A3** εφαρμόζεται σε ρυθμίσεις για τις οποίες χρησιμοποιείται τυποποιημένη τεκμηρίωση ή/και τυποποιημένη δομή. Εντοπίζεται ένας κίνδυνος, καθώς ορισμένα κράτη μέλη εξετάζουν για ενδεχόμενη τυποποίηση ευρύ φάσμα εγγράφων τεκμηρίωσης και δομών, ενώ άλλα κράτη μέλη το κάνουν σπάνια, επειδή χρειάζονται να γίνουν προσαρμογές προκειμένου να καλύπτουν τους συγκεκριμένους εμπλεκόμενους φορολογουμένους. Ως εκ τούτου, οι ενδιάμεσοι και οι φορολογούμενοι ενδέχεται να μην αναφέρουν ρυθμίσεις υπό το διακριτικό A3.
- Το **διακριτικό B2** αναφέρεται σε ρυθμίσεις που μετατρέπουν εισοδήματα σε κεφάλαιο, δωρεές ή άλλες κατηγορίες εισοδημάτων τα οποία φορολογούνται με χαμηλότερο συντελεστή ή απαλλάσσονται από τη φορολογία. Ωστόσο, οι συνθήκες υπό τις οποίες μπορεί να πραγματοποιηθεί αυτή η μετατροπή δεν

είναι σαφείς. Ορισμένα σενάρια με ασαφή κατάληξη θα μπορούσαν να είναι, για παράδειγμα, τα εξής:

- όταν εισπράττεται (το ίδιο είδος) εισοδήματος από άλλο κράτος μέλος, αλλά το εισόδημα φορολογείται με χαμηλότερο συντελεστή ή απαλλάσσεται από τον φόρο (φερ' ειπείν λόγω της εφαρμογής φορολογικής σύμβασης ή καθεστώτος της χώρας από την οποία προέρχεται το εισόδημα). Στην περίπτωση αυτή, δεν υπάρχει μεταβολή στο είδος του εισοδήματος (παραδείγματος χάριν, εάν το εισόδημα είχε τη μορφή μερισμάτων, εξακολουθεί να λογίζεται ως μερίσματα).
- όταν γίνεται επαναγορά των ιδίων μετοχών μιας εταιρείας, ιδίως όταν οι διανομές μερισμάτων πραγματοποιούνται τακτικά πριν από την επαναγορά των μετοχών.

Επιπλέον, δεν είναι σαφές εάν το διακριτικό B2 μπορεί να εφαρμοστεί σε νεοεισαχθείσες ρυθμίσεις ή εάν εφαρμόζεται μόνον όταν ήδη υπάρχοντα έσοδα μετατρέπονται σε διαφορετική κατηγορία εισοδήματος που φορολογείται με χαμηλότερο συντελεστή. Υπάρχει κίνδυνος οι αποκλίνουσες απόψεις μεταξύ των κρατών μελών να οδηγήσουν σε μη συνεπή υποβολή αναφορών της DAC 6.

Επιπλέον, υπάρχει κίνδυνος να είναι ασαφής η εφαρμογή του διακριτικού B2 για την κάλυψη του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και των φορολογικών ρυθμίσεων για δωρεές/κληρονομίες. Είναι επομένως πιθανό οι ενδιαμέσοι και οι φορολογούμενοι να θεωρούν ότι η μετατροπή εισοδήματος θα πρέπει να πραγματοποιείται από τον αποδέκτη του εισοδήματος, ενώ σε πολλές ρυθμίσεις, η μετατροπή αυτή πραγματοποιείται σε διάφορα επίπεδα.

- Το **διακριτικό B3** αφορά ρυθμίσεις που περιλαμβάνουν συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα που οδηγούν σε κυκλικές διαδρομές κεφαλαίων, συνήθως μέσω της συμμετοχής παρεμβαλλόμενων οντοτήτων χωρίς άλλες πρωτογενείς εμπορικές λειτουργίες ή συναλλαγές που αντισταθμίζουν ή ακυρώνουν η μία την άλλη ή που διαθέτουν παρόμοια χαρακτηριστικά. Στην πράξη, τόσο η σύνδεση μεταξύ των στοιχείων αυτών όσο και οι ειδικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτού του διακριτικού είναι ασαφείς.
- Δεν είναι σαφές αν το διακριτικό B3 εφαρμόζεται όταν δεν υπάρχει πλήρης κυκλική συναλλαγή. Παραδείγματος χάριν, σε περιπτώσεις εκτροπής εισοδήματος λόγω παρεμβολής της οντότητας.

- Δεν είναι σαφές αν οι περιπτώσεις εκτροπής εισοδήματος από παρεμβαλλόμενες οντότητες και αντιστάθμισης των συναλλαγών αποτελούν αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή του διακριτικού Β3 ή αν αποτελούν απλώς παραδείγματα συναλλαγών κυκλικού χαρακτήρα.
- Το **διακριτικό Γ1** σχετίζεται με ρυθμίσεις που περιλαμβάνουν διασυνοριακές πληρωμές μεταξύ δύο ή περισσότερων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Παραμένει ασαφές εάν μια μόνιμη εγκατάσταση θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως διακριτή οντότητα (λήπτρια πληρωμής) για τους σκοπούς του διακριτικού Γ1. Αυτή η ασάφεια επηρεάζει επίσης την απαίτηση αναφοράς μιας ρύθμισης στο πλαίσιο της DAC 6.

Επιπλέον, το διακριτικό Γ1 εφαρμόζεται σε ρυθμίσεις που περιλαμβάνουν διασυνοριακές πληρωμές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στις οποίες επιβάλλεται ελάχιστος ή μηδενικός φόρος στο επίπεδο του αποδέκτη. Ωστόσο, δεν υπάρχει υποκατηγορία του διακριτικού Γ1 που να καλύπτει ειδικά τις ρυθμίσεις στις οποίες ο αποδέκτης επωφελείται διότι απαλλάσσεται από την καταβολή φόρου. Το στοιχείο γ) του διακριτικού Γ1 αφορά αποκλειστικά ρυθμίσεις στις οποίες οι φορολογούμενοι επωφελούνται από την εξαίρεση συγκεκριμένων εσόδων από τη φορολογική βάση, με αποτέλεσμα ρυθμίσεις παρόμοιες με εκείνες που εμπίπτουν στο διακριτικό Γ1 να μην αναφέρονται.

Παράρτημα VI – Λειτουργικά ζητήματα που σχετίζονται με την υποβολή αναφορών της DAC 6 μέσω του συστήματος XML της ΕΕ

Εντοπίσαμε τέσσερα βασικά λειτουργικά ζητήματα που σχετίζονται με την υποβολή αναφορών της DAC 6, τα οποία και επιβεβαιώσαμε κατά τη διάρκεια των επισκέψεων στα πέντε κράτη μέλη και έχουν ως εξής:

- έλλειψη καθοδήγησης για τους ενδιαμέσους και τους φορολογουμένους σχετικά με το πώς να αναφέρουν με σαφήνεια τη συμμετοχή τρίτων χωρών σε διασυνοριακή ρύθμιση, δεδομένου ότι στο υπόδειγμα δεν υπάρχουν κωδικοί χωρών για τρίτες χώρες·
- παρουσία προαιρετικών πεδίων —όπως ο αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ), η χώρα κατοικίας, η ημερομηνία εφαρμογής της ρύθμισης, το όνομα ή οι λόγοι γνωστοποίησης— χωρίς να υποχρεούται η αναφέρουσα οντότητα να εξηγήσει τους λόγους για τους οποίους τα εν λόγω πεδία δεν συμπληρώνονται, κατά περίπτωση. Το ίδιο ισχύει και για το πεδίο δεδομένων «ποσό», στο οποίο μπορεί να καταχωριστεί η τιμή «άγνωστο» εφόσον δεν έχουν γνωστοποιηθεί οι σχετικές συνθήκες·
- δεν προβλέπεται συγκεκριμένη ελάχιστη έκταση των περιγραφών των δηλωτέων διακριτικών ή των ίδιων των ρυθμίσεων, με αποτέλεσμα να αφήνεται ανοικτό το ενδεχόμενο ασυνεπειών μεταξύ των αναφορών που υποβάλλουν τα διάφορα κράτη μέλη της ΕΕ·
- η αναφόρτωση μιας διασυνοριακής ρύθμισης «γενικής χρήσης» στο κεντρικό ευρετήριο της ΕΕ αντιμετωπίζεται πάντοτε ως νέα ρύθμιση, αν και μπορεί απλώς να αποτελεί επικαιροποίηση ήδη τρέχουσας ρύθμισης (μια ρύθμιση γενικής χρήσης πρέπει να επικαιροποιείται κάθε τρεις μήνες από την αναφέρουσα οντότητα εάν έχουν αλλάξει οι συνθήκες).

Παράρτημα VII – Κίνδυνος διαφορετικών ερμηνειών των ζητημάτων σχεδιασμού της TDRD

Διάταξη της TDRD	Ζήτημα	Συνέπειες
<p>Με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 3 στοιχείο ε), σημείο iv), της TDRD, απαιτείται η ένσταση του φορολογουμένου να περιλαμβάνει πλήρη τεκμηρίωση, μεταξύ άλλων «αντίγραφο της οριστικής απόφασης βεβαίωσης φόρου».</p>	<p>Το ζήτημα αφορά την υποχρέωση όλων των φορολογικών αρχών που εμπλέκονται στη διαφορά να εκδίδουν την «οριστική απόφαση βεβαίωσης φόρου».</p>	<p>Οι φορολογούμενοι μπορούν να αναβάλουν την υποβολή ένστασης της TDRD έως ότου όλα τα σχετικά κράτη μέλη ελέγξουν την ισχύουσα φορολογική περίοδο, διαδικασία που μπορεί να διαρκέσει έως και επτά έτη. Η αρμόδια αρχή μπορεί να αναβάλει την αποδοχή έως ότου υποβληθούν όλα τα έγγραφα.</p>
<p>Σύμφωνα με τις παραγράφους 3 έως 5 του άρθρου 3 της TDRD, η ένσταση γίνεται δεκτή μόνον εάν το θιγόμενο πρόσωπο παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες κατά την υποβολή. Ωστόσο, η οδηγία στερείται σαφήνειας όσον αφορά τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι φορολογικές αρχές και το χρονοδιάγραμμα για τις περιπτώσεις στις οποίες δεν έχουν υποβληθεί αρχικά οι απαιτούμενες πληροφορίες.</p>	<p>Παραμένει ασαφές τι συνιστά «ελλιπή» ένσταση. Δεν διευκρινίζεται στην οδηγία TDRD εάν οι υποβάλλοντες ένσταση μπορούν να προσθέσουν μεταγενέστερα πληροφορίες στις ήδη υποβληθείσες ενστάσεις τους ή εάν οι αρμόδιες αρχές θα πρέπει να τους ενημερώσουν ότι η ένστασή τους είναι ελλιπής και να ζητήσουν πρόσθετες πληροφορίες.</p>	<p>Η έλλειψη καθορισμένης διαδικασίας και χρονοδιαγράμματος μπορεί να οδηγήσει σε καταστάσεις όπου οι υποβάλλοντες ένσταση δεν γνωρίζουν ότι η ένστασή τους είναι «ελλιπής» πριν από την παρέλευση της εξάμηνης περιόδου και δεν είναι έτσι σε θέση να παράσχουν εμπρόθεσμα τις πληροφορίες που λείπουν. Κατά συνέπεια, η αρμόδια αρχή μπορεί να απορρίψει την ένσταση.</p>

Διάταξη της TDRD	Ζήτημα	Συνέπειες
<p>Στο άρθρο 17 της οδηγίας TDRD προβλέπονται εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα που περιγράφεται στο άρθρο 3, σύμφωνα με τον οποίο οι ενστάσεις πρέπει να υποβάλλονται στις αρμόδιες αρχές όλων των εμπλεκόμενων κρατών μελών. Στο άρθρο 17 περιλαμβάνονται ειδικές διατάξεις για τα φυσικά πρόσωπα και τις μικρότερες επιχειρήσεις που τους επιτρέπουν να υποβάλλουν ενστάσεις μόνο στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο κατοικεί το θιγόμενο πρόσωπο.</p>	<p>Δεν είναι σαφές εάν κάθε αρμόδια αρχή πρέπει να κοινοποιήσει την απόφαση αποδοχής ή απόρριψης μεμονωμένα, ή εάν η αρχή στην οποία υποβλήθηκε η ένσταση είναι υπεύθυνη για κάθε επικοινωνία με το πρόσωπο ή την επιχείρηση που υπέβαλε την ένσταση.</p> <p>Όλες οι εμπλεκόμενες αρμόδιες αρχές πρέπει να αποφασίσουν εάν θα αποδεχθούν ή θα απορρίψουν την ένσταση. Εάν μία ή όλες οι αρχές απορρίψουν την ένσταση, ενδέχεται να απαιτηθεί η κίνηση περαιτέρω διαδικασίας, όπως δίκη ή διαιτησία, για τη λήψη οριστικής απόφασης. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση κάθε αρμόδιας αρχής πρέπει να κοινοποιηθεί στον υποβάλλοντα την ένσταση.</p>	<p>Εάν καθεμία από τις αρμόδιες αρχές πρέπει να κοινοποιεί την απόφασή της, τότε εξακολουθεί να υπάρχει αλληλεπίδραση με όλες τις εμπλεκόμενες αρχές και, σε περίπτωση απόρριψης της ένστασης, ενδέχεται να χρειαστεί να διεξαχθεί μεταγενέστερη διαδικασία σε όλα τα σχετικά κράτη μέλη. Αρκετά από τα κράτη μέλη που επισκεφθήκαμε ανέφεραν ότι η διάταξη αυτή ενδεχομένως να μην εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο.</p>

Παράρτημα VIII – Τα προγράμματα Fiscalis και οι ATAD, DAC 6 και TDRD

Οι στόχοι του πολυετούς προγράμματος Fiscalis συνάδουν με τους στόχους της ATAD, της DAC 6 και της TDRD, καθώς περιλαμβάνουν την ενίσχυση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, την ενδυνάμωση της ανταγωνιστικότητας της Ένωσης και του θεμιτού ανταγωνισμού στην Ένωση, τη διασφάλιση των δημοσιονομικών και οικονομικών συμφερόντων από τη φορολογική απάτη, τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή, και τη βελτίωση της είσπραξης των φόρων. Στους ειδικούς στόχους του προγράμματος περιλαμβάνονται η στήριξη της φορολογικής πολιτικής και της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τη φορολογία, η προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών (συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών) και η στήριξη της ανάπτυξης διοικητικών ικανοτήτων και ηλεκτρονικών συστημάτων [[άρθρο 3 του κανονισμού \(ΕΕ\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)].

Οι ακόλουθες δράσεις χρηματοδοτούνται στο πλαίσιο του Fiscalis 2020 και του Fiscalis 2027:

- ο κοινές δράσεις, όπως σεμινάρια και εργαστήρια (παραδείγματος χάριν, το εργαστήριο «Υποχρεωτική γνωστοποίηση: εφαρμογή της DAC 6», σεμινάριο για την ATAD 1, συνεδρίαση της ομάδας εργασίας IV της ATAD 2, συνεδριάσεις της ομάδας εργασίας IV της TDRD κ.λπ.), ομάδες έργου, διμερείς ή πολυμερείς έλεγχοι και άλλες δραστηριότητες που προβλέπονται στο δίκαιο της ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία, επισκέψεις εργασίας με σκοπό να δοθεί στους υπαλλήλους η δυνατότητα να αποκτήσουν ή να αυξήσουν την εμπειρογνώσια ή τις γνώσεις τους σε φορολογικά θέματα, ομάδες εμπειρογνομώνων, δράσεις ανάπτυξης ικανοτήτων της δημόσιας διοίκησης και υποστηρικτικές δράσεις, μελέτες, επικοινωνιακά έργα και οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα προς υποστήριξη των στόχων των Fiscalis 2020 και Fiscalis 2027.
- ανάπτυξη ευρωπαϊκών συστημάτων πληροφοριών και κοινών δραστηριοτήτων κατάρτισης.
- συναντήσεις και παρεμφερείς ειδικές εκδηλώσεις, διαρθρωμένη συνεργασία βάσει έργων, ανάπτυξη δεξιοτήτων των υπαλλήλων και άλλες δράσεις ανάπτυξης ικανοτήτων.

Δύο ομάδες έργου χρηματοδοτούμενες από το Fiscalis έχουν αντίκτυπο στη DAC 6

- **Ομάδα έργου Fiscalis 106** για το εργαλείο ανάλυσης δεδομένων άμεσης φορολογίας για τα δεδομένα ΑΕΟΙ/DAC/CRS (Μάιος 2019): στα μέχρι στιγμής αποτελέσματα περιλαμβάνεται η ανάπτυξη ενός εργαλείου ΑΕΟΙ (αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών) για την ανάλυση δεδομένων άμεσης φορολογίας και ενός [χώρου πληροφοριών και συνεργασίας του προγράμματος](#) σχετικά με το θέμα.
- **Ομάδα έργου Fiscalis 119** για τη μέτρηση των επιδόσεων της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας: στο πλαίσιο του έργου αναλύθηκαν οι διαδικασίες μέτρησης των επιδόσεων για δραστηριότητες διοικητικής συνεργασίας και συστάθηκε η ανάπτυξη ενός νέου πλαισίου παρακολούθησης και αξιολόγησης, που περιλαμβάνει δείκτες, δεδομένα, ορισμούς, μεθοδολογία και επιχειρησιακές επιλογές για την καλύτερη μέτρηση των οφελών.

Το 2023, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, από κοινού με επιλεγμένα κράτη μέλη της ΕΕ, δρομολόγησε δύο ακόμη ομάδες έργων στο πλαίσιο του Fiscalis 2027 για να βελτιώσει τον αντίκτυπο και τη χρήση των δεδομένων της DAC:

- **Η ομάδα έργου Fiscalis 038** για την εκτίμηση του αντικτύπου της διοικητικής συνεργασίας αποσκοπεί στην εφαρμογή ρεαλιστικών δεικτών για την αποτελεσματική μέτρηση του αντικτύπου της ανταλλαγής πληροφοριών: οι δείκτες δοκιμάζονται επί του παρόντος στα κράτη μέλη που συμμετέχουν στην ομάδα έργου. Το έργο ξεκίνησε τον Μάιο του 2023 και τα συμπεράσματά του, συμπεριλαμβανομένων κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με τον τρόπο χρήσης των δεικτών, αναμένονται στα τέλη του 2024.
- **Η ομάδα έργου Fiscalis 037** για τη βελτίωση της χρήσης των δεδομένων της DAC διερευνά τρόπους για την ενίσχυση της χρήσης των δεδομένων της DAC: σκοπός της είναι να προτείνει συγκεκριμένες λύσεις για τις φορολογικές αρχές (εστιάζοντας στη χρήση του αριθμού φορολογικού μητρώου). Η ομάδα έργου ξεκίνησε τις εργασίες της τον Ιούνιο του 2023 και αναμένεται να παρουσιάσει τα συμπεράσματά της το 2024.

Παράρτημα ΙΧ – Κώδικας δεοντολογίας της ΕΕ για τη φορολογία των επιχειρήσεων – Κριτήρια για την αξιολόγηση των δυνητικά επιζήμιων προτιμησιακών φορολογικών μέτρων

Ο Κώδικας της ΕΕ αντιπροσωπεύει μια πολιτική δέσμευση διακυβερνητικού χαρακτήρα, η οποία προωθεί τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό και αντιμετωπίζει τα επιζήμια φορολογικά καθεστώτα, τόσο εντός όσο και εκτός της ΕΕ. Η αναθεωρημένη έκδοση του Κώδικα, που εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2024, ενισχύει τον ρόλο της Επιτροπής και καλύπτει επίσης τα επιζήμια φορολογικά χαρακτηριστικά γενικής εφαρμογής που εισήχθησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 2023.

Στον Κώδικα καθορίζονται διάφορα κριτήρια, τα οποία η Ομάδα «Κώδικας Δεοντολογίας» πρέπει να λαμβάνει υπόψη οσάκις αξιολογεί εάν ένα προτιμησιακό φορολογικό μέτρο είναι επιζήμιο:

- στο πεδίο εφαρμογής του εμπίπτουν μόνο τα προτιμησιακά φορολογικά μέτρα που επηρεάζουν ή ενδέχεται να επηρεάσουν τον τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας («γενικό κριτήριο της πύλης»).
- πραγματικό επίπεδο φορολόγησης σημαντικά χαμηλότερο από το γενικό επίπεδο φορολόγησης στο συγκεκριμένο κράτος μέλος (συμπεριλαμβανομένης της μηδενικής φορολόγησης).
- φορολογικά πλεονεκτήματα χορηγούνται μόνο σε μη κατοίκους ή σε σχέση με συναλλαγές που αφορούν μη κατοίκους.
- φορολογικά κίνητρα για δραστηριότητες που είναι πλήρως αποκομμένες από την εγχώρια οικονομία, ώστε να μην επηρεάζουν με οποιονδήποτε τρόπο την εθνική φορολογική βάση.
- χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων ακόμα και χωρίς να υπάρχει πραγματική οικονομική δραστηριότητα ή ουσιαστική οικονομική παρουσία στο κράτος μέλος που τα παρέχει.
- κανόνες υπολογισμού των κερδών για εταιρείες πολυεθνικού ομίλου που αποκλίνουν από τις διεθνώς παραδεκτές αρχές, κυρίως εκείνες που έχουν συμφωνηθεί από τον ΟΟΣΑ.
- προτιμησιακά φορολογικά μέτρα που στερούνται διαφάνειας, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι νομικές διατάξεις εφαρμόζονται με τρόπο ελαστικότερο και αδιαφανή σε διοικητικό επίπεδο.

Παράρτημα Χ – Ο ρόλος της Επιτροπής όσον αφορά την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας»

Η Επιτροπή επικουρεί την Ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας» αναλύοντας τα δυνητικά επιζήμια προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που υποβάλλουν τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη δεσμεύονται μέσω του κώδικα δεοντολογίας να κοινοποιούν στην Ομάδα, στην αρχή κάθε έτους, τα σχεδιαζόμενα ή νεοεισαχθέντα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα που ενδέχεται να emπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Μόλις ο κατάλογος των κοινοποιήσεων, που καταρτίζεται από τη Γενική Γραμματεία του Συμβουλίου (η οποία επικουρεί επίσης την Ομάδα), διανεμηθεί επισήμως στα μέλη της Ομάδας, η Επιτροπή αρχίζει να εξετάζει τα μέτρα.

Πριν από τη συζήτηση στην Ομάδα, η Επιτροπή πρέπει να συντάξει **«περιγραφή του μέτρου»** μαζί με το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Η περιγραφή αυτή μπορεί να είναι είτε μια «συμφωνημένη περιγραφή» (όταν η Επιτροπή θεωρεί ότι το μέτρο είναι δυνητικά επιζήμιο) ή μια «ανάλυση περί αποφυγής επιζήμιων μέτρων στο μέλλον» (όταν από τα προκαταρκτικά πορίσματα δεν προκύπτει ανάγκη αξιολόγησης του μέτρου). Η Επιτροπή συντάσσει την περιγραφή με βάση τις πληροφορίες που έλαβε στην κοινοποίηση. Ανάλογα με τις λεπτομέρειες και την πληρότητα της κοινοποίησης, επικοινωνεί άμεσα με το οικείο κράτος μέλος προκειμένου:

- να υποβάλει τη συμφωνημένη περιγραφή / ανάλυση περί αποφυγής επιζήμιων μέτρων στο μέλλον προς επιβεβαίωση, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν ήταν επαρκείς, ή
- να ζητήσει περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τις τεχνικές λεπτομέρειες του μέτρου (όπως ιστορικό, δεδομένα κ.λπ.) ώστε να οριστικοποιήσει το σχέδιο περιγραφής του, εάν οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν δεν ήταν επαρκείς.

Η συνεργασία αυτή με τα κράτη μέλη περιορίζεται στη σύνταξη της πραγματολογικής περιγραφής ενός κοινοποιηθέντος μέτρου. Η «νομική ανάλυση» —εάν δηλαδή ένα καθεστώς είναι (δυνητικά) επιζήμιο ή όχι— αποτελεί προνόμιο της Επιτροπής και δεν προϋποθέτει τη σύμφωνη γνώμη του κράτους μέλους.

Η Επιτροπή χρησιμοποιεί εσωτερικό υπόδειγμα για τη σύνταξη του σχεδίου της «συμφωνημένης περιγραφής», και μεριμνά έτσι ώστε να ακολουθεί (αυτή ή οποιαδήποτε ανάλυση περί αποφυγής μέτρων στο μέλλον) την ίδια δομή κάθε φορά και ότι ο βαθμός λεπτομέρειας είναι παρόμοιος για κάθε μέτρο που πρέπει να αξιολογηθεί. Μόλις το σχέδιο είναι έτοιμο, αποστέλλεται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ώστε να μπορέσει να επιβεβαιώσει, να διορθώσει ή να συμπληρώσει την πραγματολογική περιγραφή του μέτρου.

Μετά την ολοκλήρωση των εργασιών της Επιτροπής, το εν λόγω φορολογικό καθεστώς συζητείται στην Ομάδα. Η απόφαση αποδοχής ή απόρριψης της αξιολόγησης της Επιτροπής λαμβάνεται με ψηφοφορία. Δεδομένου ότι δεν διατίθενται επίσημα πρακτικά των συνεδριάσεων της Ομάδας, οι λεπτομέρειες σχετικά με τη βάση και το αποτέλεσμα της ψηφοφορίας δεν δημοσιοποιούνται.

Συντομογραφίες

ΑΦΜ: Αριθμός φορολογικού μητρώου

ΓΔ TAXUD: Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ATAD: Οδηγία κατά της φοροαποφυγής (Anti-Tax Avoidance Directive)

BEPS: Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών (Base erosion and profit shifting)

DAC 6: Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 – πέμπτη οδηγία για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας

TDRD: Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών (Tax Dispute Resolution Mechanisms Directive)

Γλωσσάριο

Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών: Στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που χρησιμοποιούν οι πολυεθνικές εταιρείες για να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση, εκμεταλλευόμενες τα κενά και τις ασυμφωνίες στα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών, με αποτέλεσμα την καταβολή ελάχιστου ή μηδενικού συνολικού εταιρικού φόρου.

Διακριτικό: Χαρακτηριστικό μιας διασυνοριακής φορολογικής ρύθμισης που υποδηλώνει δυνητικό κίνδυνο φοροαποφυγής.

Δοκιμή του κύριου οφέλους: Εξέταση με την οποία προσδιορίζεται εάν μια μειωμένη φορολογική οφειλή συνιστά το κύριο όφελος (ή ένα από τα κύρια οφέλη) που μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από μια διασυνοριακή φορολογική ρύθμιση.

Ενδιάμεσος: Στο πλαίσιο της DAC 6, κάθε πρόσωπο που συμμετέχει στην κατάρτιση, την οργάνωση ή την εφαρμογή δηλωτέας διασυνοριακής φορολογικής ρύθμισης.

Επιζήμιο φορολογικό καθεστώς: Δημοσιονομική πολιτική που χαρακτηρίζεται από ευρύ φάσμα φορολογικών κινήτρων και πλεονεκτημάτων για την προσέλκυση επενδύσεων, καθώς και από έλλειψη διαφάνειας και αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών με άλλες χώρες.

Επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός: Εκμετάλλευση των διαφορών στα φορολογικά συστήματα των χωρών με σκοπό την ελαχιστοποίηση ή την αποφυγή φορολογικών οφειλών.

Ευρωπαϊκό Εξάμηνο: Ο ετήσιος κύκλος που παρέχει το πλαίσιο για τον συντονισμό των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών της ΕΕ και την παρακολούθηση της προόδου.

Καθεστώς ευνοϊκό προς τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας: Φορολόγηση των κερδών που αποκτώνται από διανοητική ιδιοκτησία με συντελεστή χαμηλότερο από τον νόμιμο εταιρικό φόρο, προκειμένου να ενθαρρυνθεί η τοπική έρευνα και ανάπτυξη.

Κενό στη φορολογία εισοδήματος εταιρειών: Διαφορά μεταξύ των εσόδων από τη φορολογία εταιρειών που «θα έπρεπε» να εισπραχθούν και αυτών που «όντως» εισπράχθηκαν, ενδεικτική πιθανών απωλειών εσόδων από τη φορολογία εταιρειών.

Φοροαποφυγή: Χρήση νόμιμων οικονομικών ρυθμίσεων με σκοπό τη μείωση του ποσού του οφειλόμενου φόρου.

Φοροδιαφυγή: Χρήση παράνομων ή δόλιων μέσων για την αποφυγή της καταβολής φόρου, λόγου χάριν με τη δήλωση ψευδών στοιχείων για το εισόδημα στις φορολογικές αρχές.

Απαντήσεις της Επιτροπής

<https://www.eca.europa.eu/el/publications/sr-2024-27>

Χρονογραμμή

<https://www.eca.europa.eu/el/publications/sr-2024-27>

Κλιμάκιο ελέγχου

Στις ειδικές εκθέσεις του ΕΕΣ παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των ελέγχων που διενεργεί το κλιμάκιο επί πολιτικών και προγραμμάτων της ΕΕ ή επί διαχειριστικών θεμάτων που αφορούν συγκεκριμένους τομείς του προϋπολογισμού. Το ΕΕΣ επιλέγει και σχεδιάζει τα εν λόγω ελεγκτικά έργα κατά τρόπο ώστε αυτά να αποφέρουν τον μέγιστο αντίκτυπο, λαμβανομένων υπόψη των κινδύνων για τις επιδόσεις ή για τη συμμόρφωση, του επιπέδου των σχετικών εσόδων ή δαπανών, των επικείμενων εξελίξεων και του πολιτικού και δημόσιου συμφέροντος.

Ο εν προκειμένω έλεγχος επιδόσεων διενεργήθηκε από το Τμήμα Ελέγχου IV (Ρύθμιση των αγορών και ανταγωνιστική οικονομία), του οποίου προεδρεύει ο Mihails Kozlons, Μέλος του ΕΕΣ. Επικεφαλής του ελέγχου ήταν η Ildikó Gáll-Pelcz, Μέλος του ΕΕΣ, συνεπικουρούμενη από την Claudia Kinga Bara, προϊσταμένη του ιδιαίτερου γραφείου της, τον Zsolt Varga, σύμβουλο στο ιδιαίτερο γραφείο της, την Kamila Lepkowska, διοικητικό στέλεχος, τη Doris Boehler, υπεύθυνη έργου, τον Dan Danielescu, επίσης υπεύθυνο έργου, και τους Wojciech Dudek, Mirko Gottmann και Χρήστο Πούρη, ελεγκτές.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Χρήστος Πούρης

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

© Ευρωπαϊκή Ένωση, 2024

Η πολιτική για την περαιτέρω χρήση εγγράφων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕΕΣ) ορίζεται στην [απόφαση αριθ. 6-2019 του ΕΕΣ](#) για την πολιτική ανοικτών δεδομένων και την περαιτέρω χρήση εγγράφων.

Με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά (π.χ. σε χωριστές ανακοινώσεις περί πνευματικής ιδιοκτησίας), το περιεχόμενο του ΕΕΣ που ανήκει στην ΕΕ παραχωρείται βάσει της άδειας [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#). Ισχύει, επομένως, ως γενικός κανόνας ότι η περαιτέρω χρήση επιτρέπεται υπό τον όρο ότι αναφέρεται η πηγή και επισημαίνονται οι αλλαγές. Κατά την περαιτέρω χρήση απαγορεύεται η διαστρέβλωση του αρχικού νοήματος ή μηνύματος των εγγράφων. Το ΕΕΣ δεν φέρει ευθύνη για οποιαδήποτε συνέπεια προερχόμενη από την περαιτέρω χρήση εγγράφων.

Εάν συγκεκριμένο περιεχόμενο αναφέρεται σε ταυτοποιήσιμα φυσικά πρόσωπα, π.χ. φωτογραφίες υπαλλήλων του ΕΕΣ, ή περιλαμβάνει έργα τρίτων, απαιτείται πρόσθετη έγκριση.

Όταν παραχωρείται η έγκριση, αυτή ακυρώνει και αντικαθιστά την ανωτέρω γενική έγκριση και αναφέρει σαφώς τυχόν περιορισμούς στη χρήση.

Για τη χρήση ή την αναπαραγωγή περιεχομένου που δεν ανήκει στην ΕΕ, μπορεί να χρειάζεται να ζητήσετε άδεια απευθείας από τους κατόχους των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Γραφήματα 2, 3 και 4 – Εικονίδια: Τα γραφήματα αυτά σχεδιάστηκαν με τη χρήση πόρων της [Flaticon.com](#). © Freerik Company S.L. Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος. Το λογισμικό ή τα έγγραφα που καλύπτονται από δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, τα καταχωρισμένα σχέδια, τα λογότυπα και οι επωνυμίες/ονομασίες, εξαιρούνται από την πολιτική του ΕΕΣ για την περαιτέρω χρήση.

Γράφημα 12: © Υπουργείο Οικονομικών των Κάτω Χωρών. Το διάγραμμα τροποποιήθηκε από το ΕΕΣ.

Το σύνολο των ιστότοπων των θεσμικών οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης εντός του ονόματος χώρου «europa.eu» παρέχει συνδέσμους προς ιστότοπους τρίτων. Δεδομένου ότι το ΕΕΣ δεν έχει έλεγχο επ' αυτών, σας συνιστούμε να εξετάζετε τις πολιτικές τους για την προστασία του ιδιωτικού απορρήτου και της πνευματικής ιδιοκτησίας.

Χρήση του λογότυπου του ΕΕΣ

Δεν επιτρέπεται η χρήση του λογότυπου του ΕΕΣ χωρίς την προηγούμενη σύμφωνη γνώμη του οργάνου.

HTML	ISBN 978-92-849-3240-5	ISSN 1977-5660	doi:10.2865/8289782	QJ-01-24-009-EL-N
PDF	ISBN 978-92-849-3239-9	ISSN 1977-5660	doi:10.2865/0471422	QJ-01-24-009-EL-Q

Αντικείμενο της παρούσας έκθεσης είναι οι προσπάθειες που έχει καταβάλει η ΕΕ για την καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών καθεστώτων και της εταιρικής φοροαποφυγής, ήτοι πρακτικών που μπορούν να προκαλέσουν σημαντικές φορολογικές απώλειες για τα κράτη μέλη και στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά. Δεδομένων των περιορισμένων αρμοδιοτήτων της στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η ΕΕ θέσπισε νομικό πλαίσιο και χρησιμοποιεί υποστηρικτικά μέσα, ορθώνοντας μια πρώτη γραμμή άμυνας κατά των συστημικών επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Ωστόσο, εντοπίσαμε ανεπάρκειες στον τρόπο εφαρμογής των κανόνων και επισημάναμε την απουσία ενός κοινού πλαισίου παρακολούθησης των επιδόσεων σε ενωσιακό και εθνικό επίπεδο. Συνιστούμε στην Επιτροπή τρόπους για τη βελτίωση της εποπτείας της και για την κάλυψη των υφιστάμενων κενών, ώστε να είναι σε θέση να αντιμετωπίσει αυτές τις επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, όπως επίσης να παράσχει ενισχυμένη στήριξη στα κράτη μέλη για τη διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της νομοθεσίας.

Ειδική έκθεση του ΕΕΣ υποβαλλόμενη δυνάμει του άρθρου 287, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ.



ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ
ΣΥΝΕΔΡΙΟ



Υπηρεσία Εκδόσεων
της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ

Τηλ. +352 4398-1

Πληροφορίες: eca.europa.eu/el/contact
Ιστότοπος: eca.europa.eu
Twitter: @EUAuditors