

NEWSLETTER

21

Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2023

Jean Monnet Chair
EU Tax Policy & Administration

Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



ARISTOTLE
UNIVERSITY OF
THESSALONIKI

Περιεχόμενα

I. Πρόλογος της κατόχου της έδρας καθηγήτριας κυρίας Κατερίνας Σαββαΐδου

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

A. Ευρωπαϊκή Επιτροπή

A.1 Προτάσεις Οδηγιών και άλλες ενέργειες

A.2 Διαδικασίες παραβάσεων και παραπομπές στο ΔΕΕ

B. Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Γ. Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Δ. Δικαστήριο της ΕΕ

Δ.1. Αποφάσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας

Δ.2. Αποφάσεις στον τομέα της έμμεσης φορολογίας

Δ.3. Αποφάσεις στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων

Ε. Φορολογικό Παρατηρητήριο της ΕΕ (EU Tax Observatory)

III. Εξελίξεις στον τομέα των Κρατικών Ενισχύσεων

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

V. Δράσεις του ΟΗΕ

VI. Δράσεις της Έδρας Jean Monnet

A. Δημοσίευση φορολογικών νέων (taxflash)

B. Ομιλίες της κατόχου της έδρας Κατερίνας Σαββαΐδου και της συνεργάτιδος Βασιλικής Αθανασάκη σε επιμορφωτικά συνέδρια και ημερίδες

Γ. Δημοσίευση άρθρων

VII. Αρθρογραφία

A. Μελέτες, άρθρα και σχόλια αποφάσεων

A.1. Άρθρο του Πέτρου Πανταζόπουλου με τίτλο το κριτήριο της ελαχίστης οικονομικής υπόστασης της πρότασης Οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων πρόληψης της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς («ATAD 3») υπό το πρίσμα της διασυνοριακής απασχόλησης εργαζομένων – Ζητήματα και αβεβαιότητες, Αναδημοσίευση από ΕΦΔΔ 1/2023, σελ 12-18

VIII. Επισκόπηση αρθρογραφίας σε επιστημονικά περιοδικά

A. Ελληνική αρθρογραφία

B. Ξενόγλωσση αρθρογραφία

I. Πρόλογος της κατόχου της έδρας καθηγήτριας κυρίας Κατερίνας Σαββαΐδου

Αγαπητοί αναγνώστες,

Μεταξύ των σημαντικότερων γεγονότων του τελευταίου τριμήνου του 2023 σε επίπεδο ΕΕ περιλαμβάνονται η έγκριση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή του προγράμματος εργασίας της για το 2024, στο οποίο καθορίζονται οι προτεραιότητες και οι νομοθετικές προτάσεις που θα αποτελέσουν το επίκεντρο του επόμενου έτους, η έγκριση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενός βασικού πακέτου πρωτοβουλιών για τη μείωση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης για μεγάλες, διασυννοριακές επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση (“BEFIT”), η έγκριση από το Συμβούλιο της ΕΕ της οδηγίας DAC 8 με σκοπό την επέκταση της διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών στον τομέα των κρυπτοπεριουσιακών στοιχείων, καθώς και η επικαιροποίηση του Καταλόγου της ΕΕ για τις μη συνεργάσιμες για φορολογικούς σκοπούς δικαιοδοσίες. Στην ίδια κατεύθυνση της αντιμετώπισης της φοροαποφυγής η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κίνησε ενώπιον του ΔΕΕ τη διαδικασία παραβίασης κατά του Βελγίου λόγω μη ορθής μεταφοράς του άρθρου 8 παράγραφος 7 της Οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής (ATAD) αναφορικά με το μέτρο για τις Άλλοδαπές Ελεγχόμενες Εταιρίες (CFC). Ενδιαφέρουσα ήταν και η έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το «κενό ΦΠΑ» (“VAT-GAP”) στην ΕΕ για το 2023, το οποίο παρουσίασε σημαντική μείωση.

Ιδιαίτερος δραστήριο ήταν το τελευταίο αυτό τρίμηνο και το Δικαστήριο της ΕΕ, το οποίο εξέδωσε σημαντικές αποφάσεις τόσο στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων όσο και στον τομέα της αντιμετώπισης της φοροαποφυγής. Ειδικότερα το Δικαστήριο της ΕΕ ακύρωσε την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου που επιβεβαίωσε το πόρισμα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη χορήγηση κρατικής ενίσχυσης από το Λουξεμβούργο στην εταιρεία Engie σε σχέση με μια δομή χρηματοδότησης φοροαποφυγής. Επίσης, το Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η Επιτροπή κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Amazon επιβεβαιώνοντας ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η φορολογική απόφαση τύπου “tax ruling” που χορήγησε το Λουξεμβούργο στην Amazon συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά. Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ εξέδωσε την απόφασή του στην υπόθεση Fugro NV κατά Συμβουλίου σχετικά με την προσφυγή ακυρώσεως ασκηθείσα από την εταιρία κατά της οδηγίας αναφορικά με το δεύτερο πυλώνα (Pillar Two Directive) αναφορικά με τον ελάχιστο εταιρικό φόρο. Το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας την ως απαράδεκτη, λόγω έλλειψης έννομου συμφέροντος, θεωρώντας ότι η οδηγία για τον δεύτερο πυλώνα αφορά την προσφεύγουσα, όπως και κάθε άλλο οικονομικό φορέα, δηλαδή πραγματικά ή δυνητικά, σε πανομοιότυπη κατάσταση.

I. Πρόλογος της κατόχου της έδρας καθηγήτριας κυρίας Κατερίνας Σαββαΐδου

Εκτός από την έφεση που μπορεί να ασκηθεί ενώπιον του Δικαστηρίου, θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι η συμβατότητα διατάξεων της οδηγίας του δεύτερου πυλώνα με το δίκαιο της ΕΕ μπορεί να εξεταστεί από το Δικαστήριο και μέσω της διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής που κινείται από τα εθνικά δικαστήρια.

Το 2023 ήταν μία πραγματική σημαντική χρονιά όσον αφορά την ευρωπαϊκή και τη διεθνή φορολογική μεταρρύθμιση. Αναμένοντας ακόμη πιο σημαντικές εξελίξεις εντός του 2024 που θα αλλάξουν το τοπίο των κανόνων φορολογίας, σας εύχομαι καλή και δημιουργική χρονιά.

Κατερίνα Σαββαΐδου



II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

A. Ευρωπαϊκή Επιτροπή

A.1 Προτάσεις Οδηγιών και άλλες ενέργειες

A.1.1. Έγκριση του προγράμματος εργασίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το 2024

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε το πρόγραμμα εργασίας της Επιτροπής για το 2024, καθορίζοντας προτεραιότητες και νομοθετικές προτάσεις που θα αποτελέσουν το επίκεντρο του επόμενου έτους. Το πρόγραμμα εστιάζει στην απλούστευση και την ανταγωνιστικότητα για τις επιχειρήσεις της ΕΕ, με έμφαση στα μέτρα που θα εισαχθούν για τις ΜΜΕ.

Όσον αφορά τη φορολογία, το Πρόγραμμα τονίζει ότι η πρόοδος των νομοθετικών προτάσεων που έχουν κατατεθεί επί του παρόντος θα είναι το επίκεντρο, δηλώνοντας ότι η ΕΕ «πρέπει να συμφωνήσει σχετικά με τους νέους κανόνες σχετικά με τις διαδικασίες παρακράτησης φόρου στην πηγή, την πρόταση για την πρόληψη της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς και μια σειρά μέτρων για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ και για να γίνει πιο ανθεκτικό στην απάτη υιοθετώντας την ψηφιοποίηση.

Επιπλέον, πρέπει να προχωρήσουμε στην πρόταση για βελτίωση της φορολογίας των επιχειρήσεων (Πλαίσιο για τη φορολογία εισοδήματος BEFIT και μεταφορά κερδών) και τη συνολική μεταρρύθμιση της Τελωνειακής Ένωσης της ΕΕ». Με βάση το έγγραφο του Προγράμματος η πρόταση του Πλαισίου για τη φορολογία εισοδήματος για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη θα μπορούσε να μειώσει το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ έως και 65%.

Θέτει επίσης ως προτεραιότητα την πρόοδο του ρυθμιστικού προγράμματος καταλληλότητας και απόδοσης της Επιτροπής (REFIT), τη θέσπιση συστήματος φορολογίας των κεντρικών γραφείων για την απλούστευση των κανόνων και τη μείωση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης για τις ΜΜΕ που επεκτείνουν τις διασυνοριακές δραστηριότητές τους ως βασική προτεραιότητα για το 2024.

A.1.2. Έγκριση του Κανονισμού από την ΕΕ αναφορικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που σχετίζονται με τον πυλώνα 2

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε τον Κανονισμό για την εισαγωγή προσωρινής εξαίρεσης για τους αναβαλλόμενους φόρους που προκύπτουν από την εφαρμογή των πρότυπων κανόνων του δεύτερου πυλώνα του ΟΟΣΑ, καθώς και ορισμένες γνωστοποιήσεις για τις οντότητες που επηρεάζονται.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Ως εκ τούτου, οι πολυεθνικοί όμιλοι που είναι εγκατεστημένοι στην Ένωση δεν θα χρειαστεί να αναγνωρίσουν τις αυξήσεις του Πυλώνα 2 ως αναβαλλόμενους φόρους στις ενδιάμεσες ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις.

Η προσωρινή εξαίρεση θα εφαρμοστεί αμέσως μετά την έκδοση αυτών των τροποποιήσεων από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) και αναδρομικά σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη («ΔΛΠ 8»). Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πρέπει να εφαρμόζονται σε ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023. Μια εταιρεία δεν απαιτείται να εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης στις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές για ενδιάμεσες περιόδους που λήγουν την ή πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2023. Ο κανονισμός (ΕΕ) 2023/2468 της Επιτροπής, της 8ης Νοεμβρίου 2023, για την τροποποίηση του Κανονισμού (ΕΕ) 2023/1803 όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 είναι διαθέσιμος.

A.1.3. Δημοσίευση της Έκθεσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το «Κενό ΦΠΑ» (“VAT Gap”) Στην ΕΕ για το 2023

Δημοσιεύτηκε η νέα Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το κενό στο ΦΠΑ για το 2023. Σύμφωνα με την έκθεση, τα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ σημείωσαν πρόοδο στη συμμόρφωση με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) το 2021. Η ετήσια μελέτη για το κενό ΦΠΑ, η οποία μετρά τη διαφορά μεταξύ των θεωρητικά αναμενόμενων εσόδων ΦΠΑ και του ποσού που πράγματι εισπράχθηκε, δείχνει ότι τα κράτη μέλη έχασαν περίπου 61 δισεκατομμύρια ευρώ σε ΦΠΑ το 2021, σε σύγκριση με 99 δισεκατομμύρια ευρώ το 2020.

Αυτός ο αριθμός αντιπροσωπεύει έσοδα που χάνονται κυρίως από απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, μη δόλιες χρεοκοπίες, λανθασμένους υπολογισμούς και χρηματοοικονομική αφερεγγυότητα, μεταξύ άλλων παραγόντων.

Αυτή η πρόοδος στην επιβολή της συμμόρφωσης με τον ΦΠΑ είναι ευπρόσδεκτη, καθώς τα χαμένα έσοδα από τον ΦΠΑ μπορεί να έχουν εξαιρετικά αρνητικό αντίκτυπο στην ικανότητα των κυβερνήσεων να χρηματοδοτούν τα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες από τις οποίες εξαρτόμαστε όλοι, όπως σχολεία, νοσοκομεία και μεταφορές.

Η τελευταία έκθεση δείχνει ότι οι στοχευμένες απαντήσεις πολιτικής έκαναν τη διαφορά, ιδίως εκείνες που σχετίζονται με την ψηφιοποίηση των φορολογικών συστημάτων, την αναφορά συναλλαγών σε πραγματικό χρόνο και την ηλεκτρονική τιμολόγηση.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Ταυτόχρονα, είναι πολύ πιθανό προσωρινοί παράγοντες όπως τα μέτρα κρατικής στήριξης που εφαρμόστηκαν κατά τη διάρκεια της πανδημίας COVID-19, τα οποία συχνά βρίσκονταν σε άμεση εξάρτηση με την πληρωμή φόρων, να έπαιξαν επίσης ρόλο στην ώθηση αυτής της θετικής αλλαγής.

Κύρια αποτελέσματα το 2021

Σε ονομαστικούς όρους, το συνολικό κενό ΦΠΑ της ΕΕ μειώθηκε κατά περίπου 38 δισεκατομμύρια ευρώ, από 99 δισεκατομμύρια ευρώ το 2020 σε 61 δισεκατομμύρια ευρώ το 2021, μια άνευ προηγουμένου βελτίωση σε σχέση με τα προηγούμενα έτη. Ορισμένα κράτη μέλη, όπως η Ιταλία (-10,7 ποσοστιαίες μονάδες) και η Πολωνία (-7,8 ποσοστιαίες μονάδες) κατέγραψαν ιδιαίτερα αξιοσημείωτες μειώσεις στα εθνικά τους στοιχεία για το κενό ΦΠΑ.

Εκτός από ορισμένες ειδικές επιπτώσεις που προκλήθηκαν από την πανδημία COVID-19, η άνευ προηγουμένου αύξηση της είσπραξης του ΦΠΑ και η μείωση του συνολικού κενού ΦΠΑ στα περισσότερα κράτη μέλη θα μπορούσε να ερμηνευθεί από διάφορους παράγοντες.

Πρώτον, οι ηλεκτρονικές πληρωμές και οι ηλεκτρονικές αγορές, όπου το ποσοστό συμμόρφωσης με τον ΦΠΑ είναι γενικά πολύ υψηλότερο, έχουν αυξηθεί σε δημοτικότητα από την πανδημία του COVID-19 και εφεξής. Δεύτερον, τα κράτη μέλη καρπώνονται τα οφέλη από στοχευμένα μέτρα που εφαρμόζονται στα εγχώρια φορολογικά τους συστήματα, όπως νέα εργαλεία ψηφιακής αναφοράς, παρακολούθηση συναλλαγών σε πραγματικό χρόνο και συστήματα ηλεκτρονικής τιμολόγησης που είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικά κατά της εγκληματικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

Ως μέρος των προτάσεων για τον ΦΠΑ 2022 στην Ψηφιακή Εποχή, οι οποίες συζητούνται επί του παρόντος μεταξύ των κρατών μελών στο Συμβούλιο, η Επιτροπή έχει κυρίως προτείνει σχέδια για μετάβαση σε ένα διασυνοριακό σύστημα ψηφιακής αναφοράς που βασίζεται στην ηλεκτρονική τιμολόγηση για επιχειρήσεις προς τις εμπορικές τους συναλλαγές. Το νέο σύστημα θα διασφαλίζει ότι οι αρχές των κρατών μελών ενημερώνονται πλήρως για τις συναλλαγές σε σχεδόν πραγματικό χρόνο, επιτρέποντάς τους να αντιμετωπίζουν αμέσως περιπτώσεις απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, ιδίως της απάτης του «αφανούς εμπόρου» ή απάτης καρουζέλ.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι το κενό ΦΠΑ είναι σημαντικό τόσο για την ΕΕ όσο και για τα κράτη μέλη, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ συμβάλλει σημαντικά τόσο στον προϋπολογισμό της ΕΕ όσο και στους εθνικούς προϋπολογισμούς.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

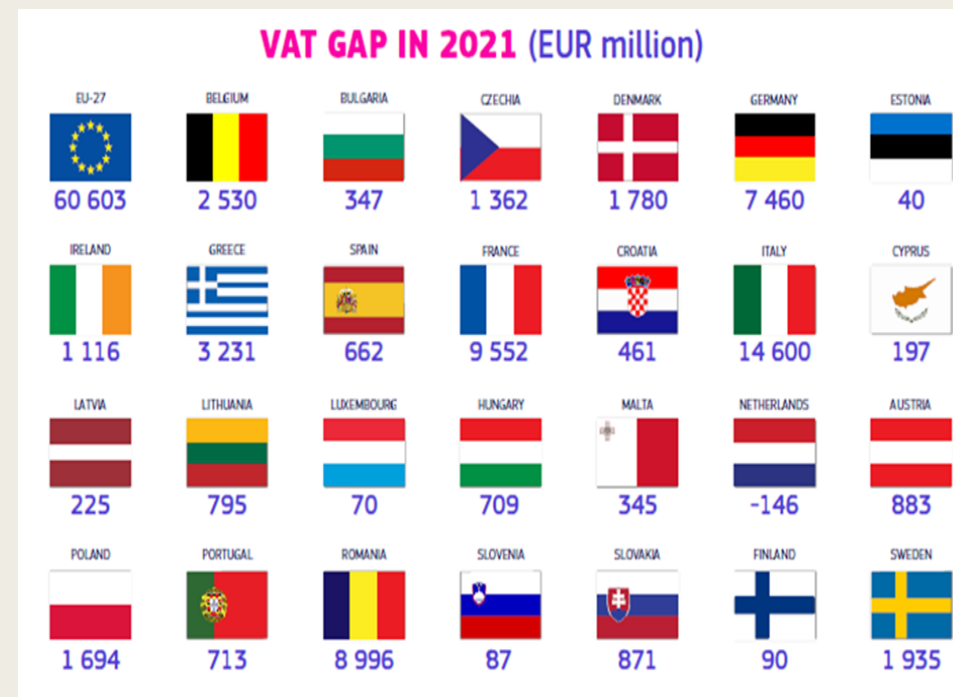
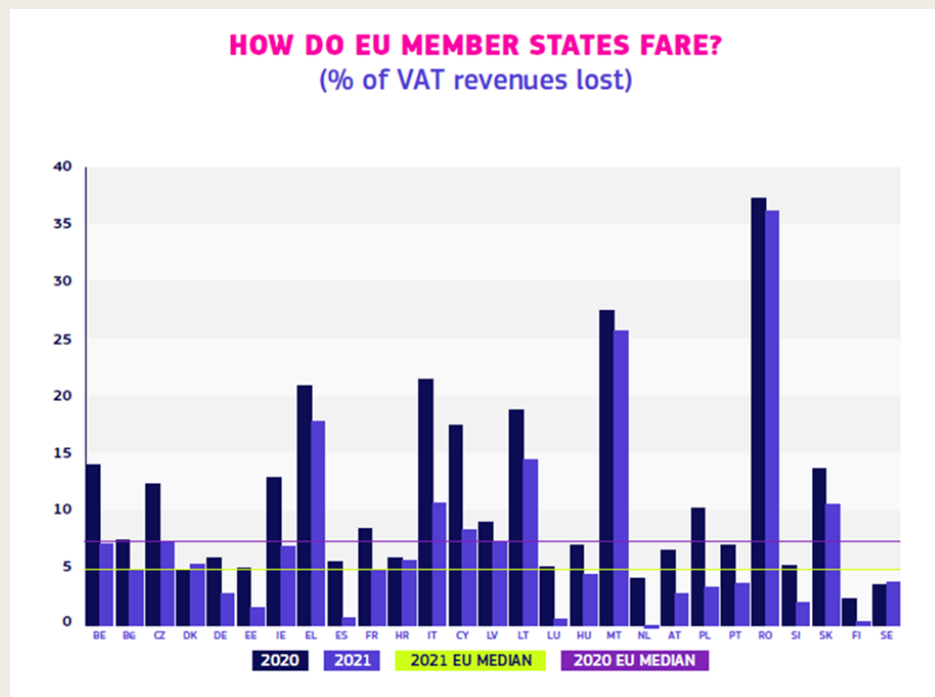
Η μελέτη εφαρμόζει μια μεθοδολογία «από την κορυφή προς την κατανάλωση» χρησιμοποιώντας δεδομένα εθνικών λογαριασμών για την παραγωγή εκτιμήσεων της λεγόμενης συνολικής φορολογικής υποχρέωσης ΦΠΑ (VTTL), η οποία αποτυπώνει τα φορολογικά έσοδα που θα είχαν εισπραχθεί εάν όλοι οι φορολογούμενοι συμμορφώνονταν πλήρως με τις υποχρεώσεις ΦΠΑ. Το κενό ΦΠΑ υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του VTTL και των πραγματικών εσόδων ΦΠΑ και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύει τα έσοδα ΦΠΑ που χάθηκαν σε σύγκριση με το VTTL.

Δήλωση του Επιτρόπου για την Οικονομία Paolo Gentiloni, στις 24/10/2023:

“The marked improvements in the latest VAT Gap figures are good news for public finances in Europe. They can be attributed mostly to well-targeted national measures that have been consistently implemented. Now we need to deliver a strong push at EU level too, which means enacting our ‘VAT in the Digital Age’ proposals, which represent a real game-changer in terms of speeding up and facilitating tax authorities’ access to information on business-to-business transactions. I call on Member States to come to a swift agreement on the new measures so we can further reduce VAT losses – especially those caused by cross-border criminal fraud”.

Member State	VAT Gap %	VAT Gap (in €mn)	Member State	VAT Gap %	VAT Gap (in €mn)
Belgium	6.9%	2 530	Lithuania	14.5%	795
Bulgaria	4.9%	347	Luxembourg	1.6%	70
Czechia	7%	1 362	Hungary	4.4%	709
Denmark	5%	1780	Malta	25.7%	345
Germany	2.8%	7 460	The Netherlands	-0.2%	-146
Estonia	1.4%	40	Austria	2.8%	883
Ireland	6.7%	1 116	Poland	3.3%	1 694
Greece	17.8%	3 231	Portugal	3.6%	713
Spain	0.8%	662	Romania	36.7%	8 996
France	4.9%	9 552	Slovenia	2%	87
Croatia	5.7%	461	Slovakia	10.6%	871
Italy	10.8%	14 600	Finland	0.4%	90
Cyprus	8.3%	197	Sweden	3.8%	1 935
Latvia	7.3%	225	EU	5.3%	60 603

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)



II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

A.2 Διαδικασίες παραβάσεων και παραπομπές στο ΔΕΕ

A.2.1. Παραπομπή από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή του Βελγίου για μη ορθή εφαρμογή των κανόνων για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες (CFC)

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρέπεμψε στο ΔΕΕ το Βέλγιο για μη ορθή εφαρμογή του μέτρου για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες (CFC) της Οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής (ATAD) (υπόθεση C-524/23).

Ειδικότερα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρόβαλε ως ισχυρισμό ότι το Βασίλειο του Βελγίου παρέλειψε να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του βάσει της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, παραλείποντας να μεταφέρει σωστά το άρθρο 8 παράγραφος 7 της Οδηγίας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής (ATAD).

A.2.2. Παραπομπή από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή του Βελγίου στο ΔΕΕ σχετικά με τη μη έκπτωση των ποσών διατροφής από το φορολογητέο εισόδημα των μη κατοίκων Βελγίου

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρέπεμψε το Βέλγιο στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την εικαζόμενη «μη συμμόρφωση με την αρχή της Συνθήκης για την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, όσον αφορά τη φορολογία φορολογουμένων αλλοδαπών κατοίκων με χαμηλό εισόδημα. Στην απόφασή της της 10ης Μαρτίου 2022 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου, υπόθεση C-60/21) το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το Βέλγιο παραβίασε τη Συνθήκη απορρίπτοντας τους φορολογούμενους μη κατοίκους που κερδίζουν λιγότερο από το 75% του παγκόσμιου εισοδήματός τους στο Βέλγιο από την αφαίρεση των πληρωμών διατροφής από το φορολογητέο εισόδημα τους. Η έκπτωση απορρίπτεται στο Βέλγιο ακόμη και όταν ο φορολογούμενος δεν έχει σημαντικό φορολογητέο εισόδημα στο κράτος κατοικίας του, καθιστώντας αδύνατο το να εκπέσει τις πληρωμές από το φορολογητέο εισόδημά του σε αυτό το κράτος. Σε απάντηση στην απόφαση του 2022, το Βέλγιο επέκτεινε το προσωπικό πεδίο εφαρμογής αλλά, δεν εξάλειψε την παράβαση στο σύνολό της. Η νέα νομοθεσία εισάγει δύο προϋποθέσεις, οι οποίες φαίνεται να περιορίζουν αδικαιολόγητα τη διαθεσιμότητα του προνομίου για μη κατοίκους με χαμηλό εισόδημα. Εάν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι το Βέλγιο δεν συμμορφώθηκε με την απόφασή του, μπορεί να επιβάλει οικονομικές κυρώσεις».

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

B. Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

B.1. Έγκριση από το Συμβούλιο της ΕΕ (ECOFIN) του Καταλόγου της ΕΕ για τις μη συνεργάσιμες για Φορολογικούς Σκοπούς δικαιοδοσίες

Στις 17 Οκτωβρίου, οι Υπουργοί Οικονομικών που συνήλθαν στο Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ψήφισαν την έγκριση αλλαγών στον Κατάλογο της ΕΕ για τις μη συνεργάσιμες για Φορολογικούς Σκοπούς δικαιοδοσίες, προσθέτοντας την Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, το Μπελίζ και τις Σεϋχέλλες και αφαιρώντας τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους, την Κόστα Ρίκα και τα Νησιά Μάρσαλ από τη λίστα. Οι ακόλουθες 16 δικαιοδοσίες παραμένουν στη λίστα: Αμερικανική Σαμόα, Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, Αγκουίλα, Μπαχάμες, Μπελίζ, Φίτζι, Γκουάμ, Παλάου, Παναμάς, Ρωσία, Σαμόα, Σεϋχέλλες, Τρινιντάντ και Τομπάγκο, Νησιά Τερκς και Κάικος, Παρθένοι Νήσοι ΗΠΑ και Βανουάτου.

B.2. Έγκριση από το Συμβούλιο της ΕΕ (ECOFIN) της Οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (“DAC 8”)

Οι Υπουργοί Οικονομικών της ΕΕ ενέκριναν στις 17 Οκτωβρίου την οδηγία DAC 8 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας. Η οδηγία ενισχύει την υφιστάμενη νομοθεσία της ΕΕ στον τομέα, διευρύνοντας το πεδίο για τις υποχρεώσεις εγγραφής και υποβολής εκθέσεων και τη συνολική διοικητική συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων.

Η Οδηγία ορίζει νέες απαιτήσεις αναφοράς που σχετίζονται με το Πλαίσιο Αναφοράς Κρυπτοπεριουσιακών Στοιχείων (“CARF”) και τροποποιήσεις στο Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (“CRS”). Οι G20 ενέκριναν το Πλαίσιο Αναφοράς για τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία και τις τροποποιήσεις του Κοινού Πλαισίου Αναφοράς, οι οποίες θεωρείται ότι αποτελούν αναπόσπαστες προσθήκες στα παγκόσμια πρότυπα για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Η οδηγία επεκτείνει επίσης το πεδίο εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, συμπεριλαμβάνοντας διατάξεις για την ανταλλαγή προκαταβολικών διασυννοριακών αποφάσεων σχετικά με εύπορους ιδιώτες, καθώς και διατάξεις για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με μερίσματα μη θεματοφυλακής και άλλα παρόμοια έσοδα, προκειμένου να μειωθούν οι κίνδυνοι φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και φορολογικής απάτης, καθώς οι ισχύουσες διατάξεις της οδηγίας δεν καλύπτουν αυτού του είδους τα εισοδήματα.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

B.3. Έγκριση δήλωσης αναφορικά με τη δέσμευση της ΕΕ για την υλοποίηση του πυλώνα 2

Στη σύνοδο του Συμβουλίου ECOFIN των υπουργών Οικονομικών της ΕΕ που πραγματοποιήθηκε στις 9 Νοεμβρίου εγκρίθηκαν δύο δηλώσεις (από το Συμβούλιο και την Επιτροπή) σχετικά με τη δέσμευσή τους στον Πυλώνα 2.

Όσον αφορά τον δεύτερο πυλώνα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κάλεσε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ «να προχωρήσουν γρήγορα με τη μεταφορά της οδηγίας του δεύτερου πυλώνα και θα συνεχίσει να υποστηρίζει τις προσπάθειες των κρατών μελών στον τομέα αυτό». Η Επιτροπή εξέφρασε επίσης την άποψη ότι οι διοικητικές οδηγίες του ΟΟΣΑ του Δεκεμβρίου 2022, Φεβρουαρίου 2023 και Ιουλίου 2023 είναι συμβατές με την οδηγία της ΕΕ για τον ελάχιστο φόρο (οδηγία (ΕΕ) 2022/2523 του Συμβουλίου της 14ης Δεκεμβρίου 2022).

Στον πρώτο πυλώνα, η Επιτροπή χαιρέτισε τη δημοσίευση του κειμένου της Πολυμερούς Σύμβασης και την τεχνική συμφωνία που επιτεύχθηκε σε βασικά σημεία του ποσού Α, η οποία ανοίγει το δρόμο για την εφαρμογή μερικής ανακατανομής των φορολογικών δικαιωμάτων.

Η Επιτροπή υπογράμμισε επίσης τη σημασία του Ποσού Β ως βασικής συνιστώσας της συνεχιζόμενης μεταρρύθμισης της διεθνούς φορολογίας, απλοποιώντας τη μεταφορά κερδών και ενισχύοντας την ασφάλεια δικαίου. Η Επιτροπή κάλεσε τα κράτη μέλη να υπογράψουν και να επικυρώσουν γρήγορα την Πολυμερή Σύμβαση.

B.4. Πραγματοποίηση της Τελευταίας συνεδρίασης της ισπανικής προεδρίας της ΕΕ στο Συμβούλιο (“ECOFIN”)

Η ισπανική Προεδρία της ΕΕ πραγματοποίησε την τελευταία της συνεδρίαση στο Συμβούλιο ECOFIN, όπου συζητήθηκαν ορισμένα ζητήματα σε σχέση με την οικονομική διακυβέρνηση της ΕΕ, τους δημοσιονομικούς κανόνες, οι προτάσεις για το ΦΠΑ στην ψηφιακή εποχή (“ViDA”) και τη μαύρη λίστα των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών για φορολογικούς σκοπούς.

Σε σχέση με το πλαίσιο οικονομικής διακυβέρνησης της ΕΕ, η πρώτη αντιπρόεδρος της κυβέρνησης της Ισπανίας και υπουργός Οικονομίας Nadia Calviño δήλωσε: «Έχουμε σημειώσει πολύ σημαντική πρόοδο με βάση τις έντονες διαβουλεύσεις που είχαμε τις τελευταίες εβδομάδες και μήνες. Δεν ήταν δυνατή η επίτευξη συμφωνίας για όλες τις πολιτικές, νομικές και τεχνικές διαβουλεύσεις, αλλά ελπίζουμε να το ολοκληρώσουμε τις επόμενες ημέρες και εβδομάδες, ώστε να μπορέσουμε να βρούμε μια πολιτική συμφωνία πριν από το τέλος του έτους».

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Οι Υπουργοί Οικονομικών της ΕΕ ενέκριναν την Έκθεση προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για Φορολογικά Θέματα, η οποία περιλαμβάνει μια επισκόπηση της κατάστασης των πιο σημαντικών φορολογικών ζητημάτων και συγκεκριμένα: το πακέτο για το «ΦΠΑ στην ψηφιακή εποχή», τις προτάσεις Faster και Unshell, δηλαδή πρόταση για ταχύτερη και ασφαλέστερη ελάφρυνση των πλεοναζόντων παρακρατούμενων φόρων και πρόταση για την αποτροπή της κατάχρησης οντοτήτων κελύφους (εικονικών οντοτήτων) για φορολογικούς σκοπούς, την πρόταση για την οδηγία του Συμβουλίου για τη θέσπιση συστήματος φορολογίας των κεντρικών γραφείων για πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, την Οδηγία του Συμβουλίου για τη μεταφορά κερδών και την Οδηγία του Συμβουλίου για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη: Πλαίσιο για τη φορολογία εισοδήματος (BEFIT), καθώς και την ενημερωμένη μαύρη λίστα της ΕΕ των μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών για φορολογικούς σκοπούς.

Όσον αφορά την Έκθεση προόδου της δέσμης για το ΦΠΑ στην ψηφιακή εποχή (“ViDA”), το Συμβούλιο σημείωσε ότι απαιτείται περαιτέρω τεχνική συζήτηση για να συμφωνηθούν οι απαιτήσεις ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ψηφιακής αναφοράς, καθώς και η έναρξη ισχύος τους.

Όσον αφορά την ενιαία εγγραφή ΦΠΑ, η έκθεση σημειώνει ότι οι συζητήσεις σε τεχνικό επίπεδο έχουν ολοκληρωθεί. Το πακέτο για το ΦΠΑ στην ψηφιακή εποχή (“ViDA”) περιλαμβάνει προτάσεις για:

- Ενιαία εγγραφή ΦΠΑ για επιχειρήσεις σε ολόκληρη την ΕΕ.
- Κανόνες ΦΠΑ για την οικονομία της πλατφόρμας, που σχετίζονται με τη μεταφορά επιβατών και τη βραχυπρόθεσμη ενοικίαση καταλυμάτων.
- Υποχρεώσεις ψηφιακής αναφοράς με βάση την ηλεκτρονική τιμολόγηση για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά στην ΕΕ.

Γ. Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Γ.1. Δημοσίευση της έκθεσης της Επιτροπής Οικονομικών και Νομισματικών Υποθέσεων (“ECON”) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με το πλαίσιο για τη φορολογία εισοδήματος (“BEFIT”)

Η Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Υποθέσεων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (ECON) ενέκρινε σχέδιο έκθεσης σχετικά με την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για Οδηγία του Συμβουλίου για τις Επιχειρήσεις στην Ευρώπη: Πλαίσιο για τη Φορολογία Εισοδήματος (“BEFIT”), που υποβλήθηκε από την βουλευτή Evelyn Regner. Η έκθεση περιλαμβάνει ορισμένες βασικές

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

τροπολογίες στο κείμενο της Επιτροπής σχετικά με το όριο εφαρμογής των κανόνων, ιδίως προτείνοντας ένα χαμηλότερο όριο μετά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου: «Η επιτροπή προτείνει το κοινό πλαίσιο κανόνων να είναι υποχρεωτικό για τις ομάδες με φορολογητέα παρουσία στην Ένωση υπό τον όρο ότι έχουν ετήσια συνολικά έσοδα 750.000.000 ευρώ ή περισσότερα με βάση τις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις. Μόλις παρέλθει η μεταβατική περίοδος, το εν λόγω όριο θα πρέπει να οριστεί σε 40.000.000 ευρώ ή περισσότερο, κατά την έννοια της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1α. Με αυτόν τον τρόπο, το πεδίο εφαρμογής θα στοχεύει σε επιχειρήσεις που είναι πιο πιθανό να έχουν διασυννοριακές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, μπορούν να επωφεληθούν από την απλούστευση που θα προσφέρει ένα κοινό νομικό πλαίσιο. Το όριο θα παρέχει επίσης ευθυγράμμιση με την οδηγία (ΕΕ) 2022/2523 για μια συνεπή προσέγγιση στην Ένωση».

Όπως προκύπτει από το προσχέδιο, οι τροπολογίες προτείνουν επίσης τη θέσπιση κανόνων περιορισμού των επιτοκίων που θα εφαρμόζονται στα μέλη του ομίλου του πλαισίου για τη φορολογία εισοδήματος BEFIT σε μια προσπάθεια:

«να μειωθεί η μεροληψία των ιδίων κεφαλαίων που μπορεί να προκύψει μέσω της υπερβολικής εξάρτησης από τη χρηματοδότηση χρέους εντός του ομίλου και να μειωθεί το περιθώριο διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων». Για να διασφαλιστεί ένα ελάχιστο επίπεδο φορολόγησης των δικαιωμάτων, θα πρέπει να εισαχθεί ένας κανόνας περιορισμού των δικαιωμάτων για τα μέλη του ομίλου σε συνάρτηση με τον Υποκείμενο στο Φορολογικό Κανόνα, όπως προτείνεται από το Περιεκτικό Πλαίσιο του ΟΟΣΑ/G20 στον Πυλώνα II. Η πρόταση της Επιτροπής επιτρέπει στα κράτη μέλη να προσαρμόσουν το κατανομημένο μερίδιό τους χωρίς ανώτατο όριο για να διασφαλίσουν τις επιλογές εθνικής πολιτικής (προσαρμογή μετά την κατανομή). Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, από την άλλη πλευρά, επιθυμεί να δει τη θέσπιση μέτρων που θα απαιτούσαν από τα κράτη μέλη να απέχουν από την παροχή φορολογικών κινήτρων που βασίζονται στην παραγωγή, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα καθεστώτα διανοητικής ιδιοκτησίας.

Αναμένεται ότι η πρόταση του πλαισίου για τη φορολογία εισοδήματος (“BEFIT”), καθώς και η οδηγία για τη μεταφορά κερδών, θα τεθούν προς συζήτηση υπό τη βελγική προεδρία της ΕΕ, η οποία ξεκινά την 1η Ιανουαρίου 2024.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Γ.2.Πραγματοποίηση συνεδρίασης της Υποεπιτροπής Φορολογίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου

Συνεδρίαση της Υποεπιτροπής Φορολογικών θεμάτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (“FISC”) πραγματοποιήθηκε στις 30 Νοεμβρίου 2023 από τις 09:00 έως τις 10:00 CET. Η υποεπιτροπή φιλοξένησε ανταλλαγή απόψεων με την κα María José Garde, Πρόεδρο της Ομάδας Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων. Η ανταλλαγή απόψεων σχετιζόνταν με την αναθεώρηση του Κώδικα Δεοντολογίας της 8ης Νοεμβρίου 2022, ο οποίος διεύρυνε το πεδίο εφαρμογής του ώστε να περιλαμβάνει όχι μόνο προτιμησιακά φορολογικά μέτρα αλλά και «φορολογικά χαρακτηριστικά γενικής εφαρμογής» και την αποτελεσματικότητα του Κώδικα Δεοντολογίας για το έργο της ΕΕ για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επιπλέον, στοχεύει στην εμβάθυνση της θεσμικής συνεργασίας μεταξύ της Ομάδας Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία Επιχειρήσεων και της Υποεπιτροπής Φορολογίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Γ.3. Έκθεση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου για την πρόταση οδηγίας σχετικά με τη θέσπιση κανόνων για έκπτωση φόρου για τη μείωση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του χρέους έναντι του μετοχικού κεφαλαίου και για τον περιορισμό της δυνατότητας έκπτωσης τόκων για σκοπούς φόρου εισοδήματος εταιρειών (DEBRA)

Στη συνεδρίαση της Επιτροπής Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων (ECON) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου που πραγματοποιήθηκε στις 28 Νοεμβρίου, η επιτροπή ψήφισε υπέρ της έγκρισης του σχεδίου έκθεσης του εισηγητή Luděk Niedermayer (EΛΚ) που ζητά αλλαγές στην πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με τη θέσπιση κανόνων για έκπτωση φόρου για τη μείωση της στρέβλωσης που προκαλείται από την ευνοϊκή μεταχείριση του χρέους έναντι του μετοχικού κεφαλαίου και για τον περιορισμό της δυνατότητας έκπτωσης τόκων για σκοπούς φόρου εισοδήματος εταιρειών (DEBRA). Συγκεκριμένα, οι προτεινόμενες αλλαγές περιλαμβάνουν ότι η DEBRA πρέπει να ευθυγραμμιστεί με τους στόχους της Ομάδας Κώδικα Δεοντολογίας για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων, ότι η πρόταση πρέπει να ορίζει ότι οι κανόνες DEBRA πρέπει να ισχύουν διαφορετικά για τις ΜΜΕ επιχειρήσεις και τους μεσαίου μεγέθους ομίλους σε σύγκριση με τις μεγάλες επιχειρήσεις και τους μεγάλους ομίλους και ότι πρέπει να συμπεριληφθούν οι ορισμοί των «μεγάλων επιχειρήσεων», των «μεσαίων ομίλων» και των «μεγάλων ομίλων».

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Α. Δικαστήριο της ΕΕ

Α.1. Αποφάσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας

Α.1.1. Απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση Fugro NV κατά Συμβουλίου σχετικά με την προσφυγή ακυρώσεως κατά της οδηγίας αναφορικά με το δεύτερο πυλώνα (Pillar Two Directive).

Στις 15 Δεκεμβρίου 2023, το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ (το Δικαστήριο) εξέδωσε την απόφασή του στην υπόθεση Fugro NV κατά Συμβουλίου σχετικά με την προσφυγή ακυρώσεως που ασκήθηκε από την εταιρεία κατά της οδηγίας αναφορικά με το δεύτερο πυλώνα (Pillar Two Directive). Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η εταιρεία δεν έχει νομική υπόσταση για να αμφισβητήσει την οδηγία. Ως εκ τούτου, η αγωγή απορρίφθηκε, ως απαράδεκτη, και ακόμα δε χρειαζόταν το Δικαστήριο να αποφανθεί επί των αιτήσεων παρέμβασης που υπέβαλε το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και άλλα μέρη.

Ιστορικό και γεγονότα

Η προσφυγή ακυρώσεως οδηγίας της ΕΕ επιτρέπεται υπό τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 263 της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προς τούτο, ο αιτών πρέπει να αποδείξει ότι η πράξη για την οποία ζητείται η ακύρωση είναι άμεσου ενδιαφέροντος αφενός και ατομικού αφετέρου. Σύμφωνα με τον αιτούντα, πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, και βάσει αυτού του ισχυρισμού, η προσφεύγουσα ζήτησε την ακύρωση της οδηγίας του δεύτερου πυλώνα στο μέτρο που:

- πρώτον, το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής του τα εισοδήματα από ναυτιλιακή δραστηριότητα που καλύπτεται από καθεστώς φόρου χωρητικότητας κράτους μέλους της ΕΕ που έχει εγκριθεί σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις, εκτός από το «διεθνές ναυτιλιακό εισόδημα» και το «ειδικό επικουρικό εισόδημα».

- δεύτερον, το άρθρο 17 εφαρμόζεται μόνο εάν «η συνιστώσα οντότητα αποδεικνύει ότι η στρατηγική ή εμπορική διαχείριση όλων των σχετικών πλοίων πραγματοποιείται ουσιαστικά από τη δικαιοδοσία στην οποία βρίσκεται [η] οντότητα»·

- τρίτον, η εν λόγω οδηγία δεν προβλέπει μεταβατικά μέτρα για τους φορολογούμενους που πραγματοποίησαν σημαντικές επενδύσεις βασισμένοι σε καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας.

Ουσιαστικά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η οδηγία του δεύτερου πυλώνα, μη εξαιρώντας πλήρως εισόδημα από ναυτιλιακή δραστηριότητα που καλύπτεται από το καθεστώς φόρου χωρητικότητας κράτους μέλους της ΕΕ κατά τον υπολογισμό του ειδικού εισοδήματος ή ζημίας μιας συστατικής οντότητας, αντισταθμίζει το αντίστοιχο όφελος από την εφαρμογή του ολλανδικού φορολογικού καθεστώτος χωρητικότητας που εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2010 και το 2019 – μέσω ενός πιθανού συμπληρωματικού φόρου.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου

Το Γενικό Δικαστήριο της ΕΕ απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας την ως απαράδεκτη. Ειδικότερα το Γενικό Δικαστήριο επιβεβαιώνοντας τη νομολογία του, σύμφωνα με την οποία για να θεωρηθεί ότι ένα μέτρο αφορά ένα πρόσωπο μολονότι δεν απευθύνεται σε αυτό προσωπικά, όπως συμβαίνει με την οδηγία αναφορικά με το δεύτερου πυλώνα που απευθύνεται στα κράτη μέλη της ΕΕ, ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο πρέπει να θίγεται από αυτό λόγω ορισμένων ιδιαίτερων ιδιοτήτων του ή λόγω πραγματικών περιστάσεων που το διαφοροποιούν από όλα τα άλλα πρόσωπα και, ως εκ τούτου, το διακρίνουν ατομικά κατά τον ίδιο τρόπο με το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, έκρινε ότι τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι το άρθρο 17 της οδηγίας του δεύτερου πυλώνα εφαρμόζεται σε όλους τους οικονομικούς φορείς που πληρούν ορισμένες αντικειμενικές προϋποθέσεις και, ιδίως, σε εκείνους που ασκούν δραστηριότητα στον τομέα της ναυτιλίας, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος της ΕΕ στο οποίο είναι εγκατεστημένοι οι εν λόγω φορείς εκμετάλλευσης και από το καθεστώς φορολογίας που εφαρμόζεται, το οποίο μπορεί να είναι γενικό καθεστώς φορολογίας εισοδήματος εταιρειών ή εγκεκριμένο καθεστώς φόρου χωρητικότητας.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το Δικαστήριο, η οδηγία για τον δεύτερο πυλώνα αφορά την προσφεύγουσα, όπως και κάθε άλλο οικονομικό φορέα, δηλαδή πραγματικά ή δυνητικά, σε πανομοιότυπη κατάσταση.

Επιπλέον, σύμφωνα με το Δικαστήριο, όταν ένα μέτρο επηρεάζει μια ομάδα προσώπων που αναγνωρίστηκαν ή αναγνωρίστηκαν όταν το μέτρο αυτό εγκρίθηκε βάσει κριτηρίων ειδικά για τα μέλη της ομάδας, τα πρόσωπα αυτά ενδέχεται να σχετίζονται ατομικά το μέτρο αυτό, εφόσον αποτελούν μέρος μιας περιορισμένης κατηγορίας προσώπων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει ιδίως όταν το μέτρο μεταβάλλει τα δικαιώματα που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά πριν από την επιβολή του μέτρου. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο αιτών δεν απέδειξε ότι ανήκει σε περιορισμένη κατηγορία προσώπων, μεταξύ άλλων, επειδή η κατηγορία των προσώπων που επωφελούνται από το καθεστώς φόρου χωρητικότητας (και δυνητικά επηρεάζονται από την οδηγία του δεύτερου πυλώνα) δεν αποτελούνταν αποκλειστικά από πρόσωπα που αναγνωρίστηκαν ή αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω οδηγίας και ενδέχεται να επεκταθούν μετά την ημερομηνία αυτή.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Δ.2. Αποφάσεις στον τομέα της έμμεσης φορολογίας

Δ.2.1. Απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C 288/22 σχετικά με την υπαγωγή της έννοιας της δραστηριότητας μέλους του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας στην έννοια της «ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο» στο κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Ειδικότερα στην αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το το tribunal d'arrondissement de Luxembourg (πρωτοδικείο Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο) αναφορικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι: το μέλος του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου ασκεί οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, αν παρέχει εξ επαχθούς αιτίας υπηρεσίες προς την εν λόγω εταιρία και αν η δραστηριότητα αυτή έχει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής οι λεπτομέρειες καθορισμού της οποίας είναι προβλέψιμες.

2) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι: η δραστηριότητα του μέλους του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, όταν, παρά το γεγονός ότι το μέλος του διοικητικού συμβουλίου οργανώνει ελεύθερα τον τρόπο παροχής της εργασίας του, εισπράττει το ίδιο τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά του, ενεργεί ιδίω ονόματι και δεν τελεί σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως, εντούτοις δεν ενεργεί για λογαριασμό του ούτε με δική του ευθύνη και δεν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο ο οποίος συνδέεται με τη δραστηριότητά του.

Δ.2.2. Απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C 96/22 σχετικά με ζητήματα αφορώντα ειδικούς φόρους κατανάλωσης και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών

Ειδικότερα στην αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

1) Τα άρθρα 34 και 36 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να καταπολεμηθούν η φοροαποφυγή και οι καταχρηστικές πρακτικές καθώς και να προστατευθεί η δημόσια υγεία, προβλέπει ότι η ποσότητα τσιγάρων που τίθενται σε ανάλωση μηνιαίως από μια επιχείρηση κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους δεν πρέπει να υπερβαίνει τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων την οποία η επιχείρηση αυτή έθεσε σε ανάλωση κατά τους δώδεκα προηγούμενους μήνες, προσαυξημένη κατά 10 %.

2) Τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, έχουν την έννοια ότι: δεν επιτρέπουν εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας οι ποσότητες τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο το οποίο προβλέπει η ίδια η ρύθμιση αναφορικά με τη θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκεινται στον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης σε ανάλωση.

4.2.3. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα στην υπόθεση C-746/22 σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής

Ειδικότερα ο γενικός εισαγγελέας προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία) ως εξής:

1) Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας του Συμβουλίου, 2008/9/ΕΚ, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστική η προθεσμία του ενός μηνός που τάσσει το άρθρο αυτό για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών, κατόπιν αιτήματος της αρχής που επιλήφθηκε της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ η οποία έχει υποβληθεί από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

2) Το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου που αποκλείουν τη δυνατότητα επίκλησης εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής, πρόσθετων πληροφοριών ή εγγράφων τα οποία του ζητήθηκαν από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή και τα οποία εκείνος προσκόμισε για πρώτη φορά κατά το στάδιο της προσφυγής ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής.

3) Το άρθρο 23 της οδηγίας 2008/9 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την οποία η διαδικασία που αφορά αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος περατώνεται χωρίς εξέταση της αίτησης επιστροφής, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν συμμορφώθηκε προς την υποχρέωση παροχής πρόσθετων πληροφοριών που του ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας, η αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του, υπό την προϋπόθεση ότι στο εθνικό δίκαιο προβλέπεται αποτελεσματική διαδικασία προσφυγής κατά της

απόφασης περί περάτωσης της διαδικασίας, η οποία επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως, να επικαλεστεί κατά τη διάρκεια της τις πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρέσχε εμπρόθεσμα στο πλαίσιο της περατωθείσας διαδικασίας επί της αίτησής του. Σε αντίθετη περίπτωση, η απόφαση περί περάτωσης της διαδικασίας πρέπει να λογίζεται ως απόφαση περί άρνησης της επιστροφής.

Δ.3. Αποφάσεις στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων

Δ.3.1. Απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Engie State Aid

Το Δικαστήριο της ΕΕ στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-451/21 P | Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής και C-454/21 P | Η Engie Global LNG Holding και άλλοι κατά Επιτροπής ακύρωσε μια απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου που επιβεβαίωσε το πόρισμα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε από το Λουξεμβούργο στην Engie, σε σχέση με μια δομή χρηματοδότησης φοροαποφυγής. Το 2018, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπίστωσε ότι το Λουξεμβούργο ενέκρινε μια περίπλοκη εταιρική και φορολογική συμφωνία του ομίλου Engie, η οποία επέτρεψε στην εταιρεία να αποφύγει τη φορολογία σχεδόν στο σύνολο των κερδών που πραγματοποιούσαν οι θυγατρικές της στο Λουξεμβούργο. Η Engie και το Λουξεμβούργο άσκησαν προσφυγές ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, το οποίο απέρριψε τις προσφυγές τους.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Στη συνέχεια, η Engie και το Λουξεμβούργο άσκησαν έφεση ενώπιον του Δικαστηρίου, όπου διαπιστώθηκε ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλμα κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, το οποίο αποτελεί σημείο εκκίνησης για τον προσδιορισμό του πότε τα φορολογικά μέτρα θεωρούνται παράνομες κρατικές ενισχύσεις σύμφωνα με το δίκαιο της ΕΕ. Στο επίπεδο που τα εθνικά φορολογικά μέτρα δεν κάνουν διακρίσεις μεταξύ εταιρειών, αυτά δεν παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του δικαίου της ΕΕ. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να θεσπίσει παρέκκλιση από ένα πλαίσιο αναφοράς χωρίς να λάβει υπόψη τις διατάξεις του εθνικού δικαίου που προσδιορίζουν τον στόχο του φορολογικού μέτρου. Η υπό εξέταση φορολογική απόφαση του Λουξεμβούργου επιβεβαίωσε τη δυνατότητα έκπτωσης των μη καταβληθέντων επιβαρύνσεων που σχετίζονται με ένα μετατρέψιμο δάνειο, χωρίς αντίστοιχο φορολογητέο εισόδημα στο επίπεδο του κατόχου του μετατρέψιμου δανείου. Μετά τη μετατροπή του δανείου σε μετοχές, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου δεν ενέκριναν κάποια φορολογία στο επίπεδο του κατόχου των μετοχών μετατροπής. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι το αποτέλεσμα της «έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη» αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα για την Engie, σε αντίθεση με τη νομοθεσία της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις.

Το Δικαστήριο έκρινε, ωστόσο, ότι η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών θα υπονομευόταν εάν η Επιτροπή μπορούσε να εξετάσει τις δομές φοροαποφυγής, βασιζόμενη σε ένα πλαίσιο αναφοράς βάσει του γενικού στόχου που επιδιώκει η εθνική νομοθεσία για τη φορολόγηση όλων των ημεδαπών εταιρειών. Το Δικαστήριο αποφάσισε για το συγκεκριμένο ζήτημα, χωρίς να επιστρέψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο, και διαπίστωσε ευθέως ότι το σφάλμα κατά τη θέσπιση πλαισίου αναφοράς αποδυναμώνει την όλη ανάλυση, ακυρώνοντας σε αυτή τη βάση τόσο την απόφαση της Επιτροπής όσο και την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου.

Τα πορίσματα του Δικαστηρίου συνάδουν με την πρόταση της γενικής εισαγγελέως Kokott, η οποία υποστηρίζει τον περιορισμό του προτύπου αναθεώρησης της νομοθεσίας περί κρατικών ενισχύσεων της ΕΕ όσον αφορά τις πρακτικές φοροαποφυγής που έχουν εγκριθεί με φορολογικές αποφάσεις των φορολογικών αρχών. Μόνο οι φορολογικές αποφάσεις που είναι προδήλως εσφαλμένες υπέρ του φορολογούμενου μπορούν να συνιστούν κρατική ενίσχυση, υποστήριξε η γενική εισαγγελέας Kokott στην πρόταση της για τη συγκεκριμένη υπόθεση, προτρέποντας με τον τρόπο αυτό το Δικαστήριο να περιορίσει την αναθεώρησή του στα προφανή σφάλματα και σε έλεγχο αληθοφάνειας. Η γνώμη της στην υπόθεση Engie (σχετικά με τις χρηματοδοτικές δομές) έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τη γνώμη της γενικής εισαγγελέως Pitruzzella στην υπόθεση Apple (μεταφορά και κατανομή κερδών), η οποία θεωρεί ότι η αμφισβήτηση τέτοιων φορολογικών δομών από την Επιτροπή ισχύει στο δίκαιο της Ε.Ε.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

4.3.2. Δημοσίευση γνώμης του Γενικού Εισαγγελέα του ΔΕΕ στην υπόθεση Apple

Ο γενικός εισαγγελέας (AG) Giovanni Pitruzzella στις προτάσεις που διατυπώθηκαν στις 9 Νοεμβρίου 2023 στην υπόθεση C-465/20 P, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Apple Sales International και Apple Operations International, διαπίστωσε ότι το Γενικό Δικαστήριο στην πρωτόδικη απόφασή του υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο ακυρώνοντας την αξιολόγηση της Επιτροπής στην υπόθεση Apple. Η γνώμη του που σχετίζεται με την αξιολόγηση του δικαίου της ΕΕ των υποθέσεων σχετικά με τις «φορολογικές αποφάσεις», χρησιμεύει για να συμβουλευεί το Δικαστήριο στις συζητήσεις του.

Ο γενικός εισαγγελέας διαπίστωσε ότι η απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου επιβάλλει «αδικαιολόγητα υπερβολικό βάρος απόδειξης στην Επιτροπή» και ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε σφάλμα ως προς τον ορισμό του προτύπου απόδειξης που βαρύνει την Επιτροπή. Ο ίδιος θεωρεί το όριο που έχει τεθεί για την Επιτροπή «αδύνατο» δεδομένης της απαίτησης «να αποδειχθεί η ύπαρξη αρνητικών γεγονότων τα οποία, από τη φύση τους, δεν μπορούν να αποδειχθούν, αλλά συνάγονται μόνο από τεκμήρια που βασίζονται σε τεκμηριωμένα θετικά γεγονότα ή από αποδεικτικά στοιχεία με θετική εξέλιξη. Αντιθέτως, όπως υποστηρίζει ο γενικός εισαγγελέας, η σκέψη 304 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επιβάλλει αδικαιολόγητα υπερβολικό βάρος απόδειξης στην Επιτροπή».

Ο γενικός εισαγγελέας θεωρεί ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο όταν κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή είχε υιοθετήσει μια προσέγγιση «αποκλεισμού» στην κύρια συλλογιστική της, σφάλμα που ακυρώνει τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο όσον αφορά την εφαρμογή του ιρλανδικού δικαίου (τμήμα 25 του TCA 97), τα πορίσματα σε σχέση με τη φορολόγηση των κερδών βάσει της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας, τα πορίσματα σχετικά με την αρχή των ίσων αποστάσεων (“Arm’s Length Principle – ALP”) και την εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ. Με βάση το ίδιο ερμηνευτικό λάθος, ο γενικός εισαγγελέας πιστεύει ότι το Γενικό Δικαστήριο κακώς απέρριψε τη μεθοδολογία που εφάρμοσε η Επιτροπή. Δεδομένης της συνάφειας των λειτουργιών που επιτελεί η Apple Inc. στο πλαίσιο της βασικής συλλογιστικής της Επιτροπής που οδήγησε το Γενικό Δικαστήριο να δεχθεί τις προσφυγές που άσκησαν η ASI και η AOE και η Ιρλανδία, ο γενικός εισαγγελέας θεωρεί ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν αιτιολόγησε ουσιαστικά, πράγμα που εμποδίζει το ΔΕΕ να γνωρίζει τη βάση για την απόρριψη της ανάλυσης της Επιτροπής.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Όπως υποστηρίζει ο γενικός εισαγγελέας, θεμελιώδη σφάλματα στον καθορισμό της μεθοδολογίας που εφαρμόζεται στην κατανομή των κερδών για τους σκοπούς του υπολογισμού της φορολογικής βάσης μιας εταιρείας αλλοδαπής που δραστηριοποιείται μέσω υποκαταστήματος μπορεί κατ' ανάγκη να οδηγήσουν σε υποτίμηση των κερδών αυτών σε σύγκριση με μια καθαρά εμπορική βάση, έχουν ως αποτέλεσμα, και ως εκ τούτου είναι εγγενώς ή προφανώς ικανά να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση αυτής της εταιρείας σε σύγκριση με την κανονική φορολογία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, μπορεί να επικαλεστεί την απόδειξη της ύπαρξης τέτοιου σφάλματος και στο γεγονός ότι το οικείο κράτος μέλος απέτυχε να αποδείξει ότι δεν έχει καμία επίδραση στο εάν το επίπεδο των κερδών που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο αντιστοιχεί σε μια τιμή σε καθαρά εμπορική βάση. Επομένως, ο γενικός εισαγγελέας υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο εκτίμησε εσφαλμένα πού βρίσκεται το επίπεδο αποδείξεως, στην περίπτωση αποφάσεων όπως η επίμαχη. Ο γενικός εισαγγελέας αποδέχεται επίσης τον ισχυρισμό της Επιτροπής ότι τα συμπεράσματα του Γενικού Δικαστηρίου βασίζονται σε εσφαλμένη ταξινόμηση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI ως πάροχου υπηρεσιών υλικοτεχνικής υποστήριξης χωρίς κίνδυνο.

Στο βαθμό που η ταξινόμηση αυτή εξαρτάται από την ορθή εφαρμογή των αρχών που ορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με τη μεταφορά κερδών (Transfer Pricing Guidelines) στις οποίες βασίστηκαν η Apple και η Ιρλανδία για να δικαιολογήσουν εκ των υστέρων τις φορολογικές αποφάσεις τύπου tax rulings καθώς και την καταλληλότητα του λειτουργικού κόστους ως δείκτη επιπέδου κέρδους του υποκαταστήματος ASI.

Σε κάθε περίπτωση, τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή δεν ξεφεύγουν από τα όρια του ελέγχου των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο στο στάδιο της προσφυγής, σύμφωνα με το γενικό εισαγγελέα. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της πρόσφατης υπόθεσης Fiat, όπου το Δικαστήριο δήλωσε ότι χωρίς εναρμόνιση οι μέθοδοι και τα κριτήρια για τον καθορισμό του αποτελέσματος σε καθαρά εμπορική βάση ανήκουν στα κράτη μέλη, ο γενικός εισαγγελέας τόνισε ότι η υπόθεση Apple διαφέρει από τη Fiat Chrysler, απορρίπτοντας, επομένως, το γεγονός ότι η εν λόγω παράγραφος 95 της απόφασης Fiat ισχύει και για την υπόθεση Apple. Με βάση την παραπάνω ανάλυση, η γνώμη του γενικού εισαγγελέα είναι ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι βάσιμη, συμβουλεύοντας έτσι το Δικαστήριο να ακυρώσει την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

4.3.3. Απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Amazon

Απόφαση του Δικαστηρίου της ΕΕ στην υπόθεση Επιτροπή κατά amazon.com, σχετικά με το ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το tax ruling που χορήγησε το Λουξεμβούργο στην amazon συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.

Με την απόφασή του, που εκδόθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2023, το Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναίρεσως που άσκησε η Επιτροπή κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Amazon.com κ.λπ.

Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η tax ruling που χορήγησε το Λουξεμβούργο στην Amazon συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.

Ιστορικό

Μέσω μιας tax ruling του 2003, οι αρχές του Λουξεμβούργου δέχθηκαν την πρόταση του ομίλου Amazon σχετικά με τη μεταχείριση, από πλευράς φόρου εισοδήματος εταιριών, δύο θυγατρικών του εταιριών εγκατεστημένων στο Λουξεμβούργο. Με απόφαση του 2017, η Επιτροπή έκρινε ότι η εν λόγω tax ruling συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά. Κατά την Επιτροπή, η συνεκτίμηση μιας αμοιβής την οποία είχε καταβάλει η μία εκ των δύο αυτών θυγατρικών στην άλλη δυνάμει σύμβασης συναφθείσας μεταξύ τους για την παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης σχετικά με τη χρήση άυλων στοιχείων ενεργητικού μείωσε τεχνητά τη φορολογητέα βάση της πρώτης θυγατρικής και, εν τέλει, τη φορολογητέα βάση του ομίλου Amazon στο Λουξεμβούργο και στην Ευρώπη.

Το Λουξεμβούργο και η Amazon προσέφυγαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά της απόφασης της Επιτροπής. Τον Μάιο του 2021, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε με την Απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, T-816/17 και T-318/18, Λουξεμβούργο κατά Επιτροπής ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι η ενδιαφερόμενη θυγατρική του ομίλου Amazon είχε τύχει αδικαιολόγητης μείωσης της φορολογικής της επιβάρυνσης. Έκρινε ότι το Λουξεμβούργο δεν είχε χορηγήσει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ της εν λόγω θυγατρικής και, ως εκ τούτου, ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής.

Η κρίση του Δικαστηρίου

Το Δικαστήριο εκτιμά ότι το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως αναγνώρισε τη δυνατότητα γενικής εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), βάσει της οποίας εκτιμάται αν κατά τις ενδοομιλικές συναλλαγές τηρούνται οι όροι της αγοράς, στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεν έχει αυτοτελή ύπαρξη στο δίκαιο της Ένωσης, η Επιτροπή μπορεί να την επικαλείται μόνον εφόσον είναι ενσωματωμένη στο οικείο εθνικό φορολογικό δίκαιο, εν προκειμένω στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο.

Ομοίως, αντιθέτως προς όσα διαπίστωσε το Γενικό Δικαστήριο, οι κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τις συναλλαγές αυτές μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή εν προκειμένω μόνον στην περίπτωση κατά την οποία το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο παρέπεμπε ρητώς σε αυτές. Το Δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι η Επιτροπή προέβη σε εσφαλμένο καθορισμό του «συστήματος αναφοράς», ο οποίος συνιστά το πρώτο στάδιο της ανάλυσης ενός εθνικού μέτρου, προκειμένου να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί το μέτρο αυτό ως κρατική ενίσχυση.

II. Εξελίξεις στον τομέα της φορολογίας στην ΕΕ (ανά θεσμικό όργανο)

Εντούτοις, παρά την ως άνω διττή πλάνη περί το δίκαιο και το εσφαλμένο συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου ότι το σύστημα αναφοράς που προσδιοριζόταν από το λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο κατοχύρωνε την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά τον χρόνο έκδοσης του επίμαχου tax ruling, το Δικαστήριο επικυρώνει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, διότι η απόφαση της Επιτροπής έπρεπε, εν πάση περιπτώσει, να ακυρωθεί λόγω αυτού του εσφαλμένου καθορισμού του συστήματος αναφοράς και όχι για τους λόγους που δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο είχε ακυρώσει την απόφαση της Επιτροπής λόγω σφαλμάτων κατά την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος αναφοράς, εκκινώντας επομένως από την ανακριβή παραδοχή ότι το σύστημα αυτό ήταν σύμφωνο προς τη Συνθήκη.

* Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο μπορεί να επιληφθεί αιτήσεως αναιρέσεως, η οποία περιορίζεται σε νομικά ζητήματα, κατά αποφάσεως ή διατάξεως του Γενικού Δικαστηρίου. Καταρχήν, η άσκηση αναιρέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Εάν είναι παραδεκτή και βάσιμη, το Δικαστήριο αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Στην περίπτωση που η υπόθεση είναι ώριμη προς εκδίκαση, το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί το ίδιο οριστικά επί της διαφοράς. Σε αντίθετη περίπτωση, αναπέμπει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο, το οποίο δεσμεύεται από την απόφαση που εξέδωσε κατ' αναίρεση το Δικαστήριο.

Ε. Φορολογικό Παρατηρητήριο της ΕΕ (EU Tax Observatory)

Ε.1. Δημοσίευση Έκθεσης για την επιβολή Παγκόσμιου Ελάχιστου Φόρου Περιουσίας (Global Minimum Wealth Tax)

Το Φορολογικό Παρατηρητήριο της ΕΕ έχει ζητήσει έναν παγκόσμιο ελάχιστο φόρο για τα άτομα με ιδιαιτέρως υψηλά εισοδήματα στην Έκθεσή του για την Παγκόσμια Φοροδιαφυγή για 2024, επικαλούμενο στατιστικά στοιχεία ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές των δισεκατομμυριούχων ισοδυναμούν με 0% έως 0,5% του πλούτου τους, πολύ λιγότερο από τους απλούς πολίτες.

Η έκθεση στοχεύει επίσης στην αποτελεσματικότητα των μέτρων για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (BEPS) του ΟΟΣΑ με σκοπό την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, δηλώνοντας ότι ο προτεινόμενος ελάχιστος συντελεστής εταιρικού φόρου 15% για τις πολυεθνικές εταιρείες δεν είναι μόνο «πολύ χαμηλός», αλλά έχει γίνει στην ουσία και αναποτελεσματικός λόγω των ζητημάτων που δε ρυθμίζει.

Η έκθεση εξετάζει τις τάσεις στην παγκόσμια υπεράκτια φοροδιαφυγή, τη μετατόπιση των παγκόσμιων εταιρικών κερδών, τις νέες μορφές διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού, τα ελλείμματα στη φορολόγηση εύπορων ιδιωτών και καθορίζει προτεινόμενες πολιτικές για την είσπραξη ελλείμματος φορολόγησης πολυεθνικών και εύπορων ιδιωτών.

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

1. Πραγματοποίηση διαδικτυακού σεμιναρίου (Webinar) του ΟΟΣΑ σχετικά με το Πολυμερές εργαλείο για την υλοποίηση του «Ποσού Α» του Πυλώνα 1

Στις 26 Οκτωβρίου, από τις 15:30 έως τις 17:00 CEST, ο ΟΟΣΑ πραγματοποίησε ένα διαδικτυακό σεμινάριο σχετικά με το πρόσφατα δημοσιευμένο κείμενο της πολυμερούς σύμβασης (MLC) που σχετίζεται με την εφαρμογή του Ποσού Α του Πυλώνα 1, που συμφωνήθηκε από την Ειδική Ομάδα του Περιεκτικού Πλαισίου για την ψηφιακή Οικονομία και δεν είναι ακόμη ανοιχτό για υπογραφή. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, το κείμενο της Πολυμερούς Σύμβασης αντικατοπτρίζει τη συναίνεση που έχει επιτευχθεί μέχρι σήμερα, με διαφορετικές απόψεις μεταξύ των χωρών για «για λίγα μόνο στοιχεία σε υποσημειώσεις από έναν μικρό αριθμό δικαιοδοσιών». Το κείμενο «οδηγεί τη διεθνή κοινότητα ένα βήμα πιο κοντά στην οριστικοποίηση της Λύσης των δύο πυλώνων για την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας», δήλωσε ο ΟΟΣΑ.

Το διαδικτυακό σεμινάριο θα διερευνήσει τα βασικά χαρακτηριστικά της Πολυμερούς Σύμβασης, ιδίως: την εφαρμογή κανόνων για το ποσό Α, πλαίσιο φορολογικής ασφάλειας για το ποσό Α και συναφή ζητήματα: και, κατάργηση και παύση των φόρων ψηφιακών υπηρεσιών και των σχετικών παρόμοιων μέτρων.

2. Δέσμευση από 48 χώρες σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων φορολογικής διαφάνειας του ΟΟΣΑ για τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία έως το 2027

Σαράντα οκτώ χώρες και δικαιοδοσίες έχουν δεσμευτεί να εφαρμόσουν το παγκόσμιο πλαίσιο φορολογικής διαφάνειας του ΟΟΣΑ για την αναφορά και την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία έως το 2027. Το Πλαίσιο Αναφοράς για τα Κρυπτοπεριουσιακά Στοιχεία (CARF) είναι βασικό συστατικό των Διεθνών Προτύπων για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που αναπτύχθηκε από τον ΟΟΣΑ στο πλαίσιο εντολής των G20. Προβλέπει την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών σχετικά με τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία και έρχεται στο πλαίσιο της ταχείας υιοθέτησης της χρήσης κρυπτοπεριουσιακών στοιχείων για ένα ευρύ φάσμα επενδυτικών και οικονομικών χρήσεων.

Μιλώντας σχετικά με τις δεσμεύσεις που ανέλαβαν οι δικαιοδοσίες, ο Γενικός Γραμματέας του ΟΟΣΑ Mathias Cormann είπε: «Η σημερινή ανακοίνωση για συντονισμένη διεθνή δράση για τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία είναι ένα σημαντικό βήμα προς τα εμπρός, σηματοδοτώντας ένα άλλο σημαντικό ορόσημο προς την ευρεία και συντονισμένη προσέγγιση για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω μεγαλύτερης διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών. Χαιρετίζουμε θερμά την εκτεταμένη υποστήριξη που επιδεικνύεται για γρήγορη δράση προκειμένου να γίνει πραγματικότητα η διεθνής ανταλλαγή πληροφοριών σύμφωνα με το πρότυπο του ΟΟΣΑ σχετικά με την αναφορά κρυπτοπεριουσιακών στοιχείων. Η διεθνή κοινότητα μπορεί να βασιστεί στον ΟΟΣΑ και στο Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς για να διασφαλίσει ότι η αρχιτεκτονική φορολογικής διαφάνειας παραμένει ενημερωμένη και αποτελεσματική στο μέλλον».

Η αναφορά κρυπτοπεριουσιακών στοιχείων συζητήθηκε περαιτέρω στη 16η Ολομέλεια του Παγκόσμιου Φόρουμ που πραγματοποιήθηκε στη Λισαβόνα της Πορτογαλίας από τις 29 Νοεμβρίου έως την 1η Δεκεμβρίου 2023.

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

3. Πραγματοποίηση στη Λισαβόνα της Συνόδου της 16ης Ολομέλειας του Παγκόσμιου Φόρουμ του ΟΟΣΑ

Το Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς πραγματοποίησε στη Λισαβόνα τη 16η σύνοδο της ολομέλειάς του, με περισσότερους από 420 αντιπροσώπους που εκπροσωπούν 115 δικαιοδοσίες και 13 διεθνείς οργανισμούς που συμμετείχαν στη συνάντηση για να δοθεί έμφαση στην πρόοδο στη διεθνή φορολογική συνεργασία και στις μελλοντικές εργασίες του Φόρουμ του ΟΟΣΑ.

Κατά τη διάρκεια της συνεδρίασης της ολομέλειας του Παγκόσμιου Φόρουμ δημοσιεύτηκε η ετήσια έκθεση για το 2023, η οποία παρουσιάζει τα αποτελέσματα της παρακολούθησης, της αξιολόγησης από ομοτίμους, της ανάπτυξης ικανοτήτων και άλλων δραστηριοτήτων που πραγματοποιήθηκαν από τα μέλη του Φόρουμ κατά τη διάρκεια του έτους. Συγκεκριμένα, τα Νησιά Φίτζι και η Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό εντάχθηκαν στο Παγκόσμιο Φόρουμ ως το 169ο και 170ο μέλος, αντίστοιχα. Η αυξανόμενη συμμετοχή στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών οικονομικών λογαριασμών (ΑΕΟΙ) επισημάνθηκε ως βασικό επίτευγμα του Φόρουμ. Η ολομέλεια του 2024 θα φιλοξενηθεί από την Παραγουάη.

4. Ενημέρωση του Παγκόσμιου Φόρουμ για το 2023 για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικού Λογαριασμού

Κατά τη 16η συνεδρίαση της Ολομέλειάς του, το Παγκόσμιο Φόρουμ δημοσίευσε την Ενημέρωση του 2023 σχετικά με την παρακολούθηση και τις αξιολογήσεις από ομοτίμους σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών (“ΑΕΟΙ”).

Σύμφωνα με το Φόρουμ, η ενημέρωση καταδεικνύει ότι: «Με δύο πρόσθετες δικαιοδοσίες που έχουν δεσμευτεί για την έναρξη λειτουργίας της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών έως το 2026, 123 δικαιοδοσίες έχουν πλέον δεσμευτεί, συμπεριλαμβανομένων 48 ακόμη αναπτυσσόμενων δικαιοδοσιών. Το 2022, πληροφορίες για πάνω από 123 εκατομμύρια χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς, που καλύπτουν συνολικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία άνω των 12 τρισεκατομμυρίων ευρώ, ανταλλάχθηκαν αυτόματα. Επιπλέον, περισσότερα από 126 δισεκατομμύρια ευρώ πρόσθετων εσόδων (φόροι, τόκοι και πρόστιμα) έχουν ήδη εντοπιστεί από το 2009, μέσω υπεράκτιων φορολογικών ερευνών, προγραμμάτων εθελοντικής αποκάλυψης και συναφών πρωτοβουλιών, συμπεριλαμβανομένων άνω των 41 δισεκατομμυρίων ευρώ από αναπτυσσόμενες χώρες».

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

5. Δημοσίευση της έκθεσης σχετικά με τα πραγματικά ποσοστά εκπομπών άνθρακα για το 2023

Ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε την έκθεση “Effective Carbon Rates 2023”, η οποία μετρά την τιμολόγηση του άνθρακα στις εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου σε 72 χώρες, που αντιπροσωπεύουν πάνω από το 80% των παγκόσμιων εκπομπών. Το σύνολο δεδομένων που χρησιμοποιείται για τη σύνταξη της αναφοράς καλύπτει την τιμολόγηση του άνθρακα, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης καυσίμων, τους φόρους άνθρακα και τις τιμές εμπορεύσιμων αδειών εκπομπών.

Η έκθεση εστιάζει στις εξελίξεις στο Σύστημα Εμπορίας Εκπομπών (“ETS”) και στους φόρους καυσίμων μεταφορών εν μέσω της ενεργειακής κρίσης και παρέχει ολοκληρωμένα και συγκρίσιμα δεδομένα για την τρέχουσα κατάσταση της τιμολόγησης των εκπομπών που μπορούν να βοηθήσουν τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής στον προσδιορισμό των προτεραιοτήτων και στη δύλιση των στρατηγικών μετριασμού του άνθρακα. Συγκεκριμένα, η έκθεση καταδεικνύει ότι μεταξύ 2021 και 2023 οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στα καύσιμα και οι συντελεστές φόρου άνθρακα στον τομέα των οδικών μεταφορών μειώθηκαν στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ και των G20.

6. Δημοσίευση από τον ΟΟΣΑ της ετήσιας έκθεσης του με τις στατιστικές εσόδων για το 2023

Η έκθεση στατιστικών εσόδων του ΟΟΣΑ για το 2023 δημοσιεύθηκε στις 6 Δεκεμβρίου 2023. Η έκθεση παρέχει στοιχεία για τα κρατικά φορολογικά έσοδα από το 1965 έως το 2022, συμπεριλαμβανομένης της αναλογίας φόρου προς ΑΕΠ, των εσόδων που εισπράττουν οι κεντρικές, πολιτειακές και περιφερειακές κυβερνήσεις και τη σχετική σημασία του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και εταιρειών, των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και των φόρων σε αγαθά και υπηρεσίες στο φορολογικό μείγμα. Η φετινή έκδοση αναλύει πώς τα φορολογικά έσοδα επηρεάστηκαν από την αντίδραση της κυβέρνησης στο σοκ των τιμών της ενέργειας από τον επιθετικό πόλεμο της Ρωσίας κατά της Ουκρανίας, καθώς και ένα ειδικό χαρακτηριστικό που ξετάζει πώς τα φορολογικά έσοδα στις χώρες του ΟΟΣΑ συμβαδίζουν με την οικονομική ανάπτυξη.

7. Πραγματοποίηση στη Ρώμη του Φόρουμ του ΟΟΣΑ για τη φορολογία και το έγκλημα στη Ρώμη

Το Έκτο Φόρουμ του ΟΟΣΑ για τους φόρους και το έγκλημα (FTC) πραγματοποιήθηκε την περασμένη εβδομάδα στη Ρώμη της Ιταλίας, όπου οι εκπρόσωποι συζήτησαν πώς οι χώρες μπορούν να ενισχύσουν περαιτέρω τη διεθνή συνεργασία προκειμένου να μεγιστοποιήσουν τη διακοπή των φορολογικών εγκλημάτων και των σχετικών παράνομων χρηματοοικονομικών ροών.

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

Ο Αναπληρωτής Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, Maurizio Leo, δήλωσε στο φόρουμ: «Είμαστε πολύ περήφανοι που φιλοξενήσαμε το έκτο φόρουμ του ΟΟΣΑ για τους φόρους και το έγκλημα στη Ρώμη, καταφέροντας επικεφαλής του φορολογικού εγκλήματος και ανώτεροι αξιωματούχοι από άλλες υπηρεσίες επιβολής του νόμου και οι διεθνείς οργανισμοί να συμφωνήσουν σχετικά με περαιτέρω δράσεις κατά προτεραιότητα. Το Φόρουμ της Ρώμης σηματοδότησε επίσης τη 10η επέτειο από την έναρξη λειτουργίας του εξαιρετικά επιτυχημένου διεθνούς κέντρου της Ακαδημίας Φορολογικού και Οικονομικού Εγκλήματος του ΟΟΣΑ, το οποίο έχει πλέον παγκόσμια εμβέλεια μέσω των τριών περιφερειακών κέντρων και των νέων πιλοτικών προγραμμάτων».

Σε σχετικές εξελίξεις, δημοσιεύθηκε η Έκθεση για την Απάτη Φορολόγησης Μερισμάτων από τον ΟΟΣΑ, η οποία αναλύει τον περίπλοκο μηχανισμό διαπραγματεύσεως, πώλησης και επαναγοράς μετοχών για μια ορισμένη περίοδο, για την παράνομη αποφυγή καταβολής φόρων μερισμάτων ή για τη διεκδίκηση αδικαιολόγητων επιστροφών φόρων.

8. Δημοσίευση δήλωσης του ΟΟΣΑ για τις εξελίξεις στη διεθνή φορολογική μεταρρύθμιση

Ο ΟΟΣΑ εξέδωσε δήλωση σχετικά με τις εξελίξεις του ΟΗΕ, στην οποία ο Γενικός Γραμματέας είπε ότι είναι περήφανος για το ιστορικό του ΟΟΣΑ στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και στην υποστήριξη των αναπτυσσόμενων χωρών. Η δήλωση αναφέρει:

«Ο ΟΟΣΑ είναι περήφανος για το ιστορικό του όσον αφορά την επίτευξη λύσεων που βασίζονται στη συναίνεση για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τη σταθεροποίηση του διεθνούς φορολογικού συστήματος και την υποστήριξη των αναπτυσσόμενων χωρών. Το Περιεκτικό Πλαίσιο σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (“BEPS Inclusive Framework”), που τώρα αποτελείται από 145 χώρες και δικαιοδοσίες, έχει συμφωνήσει για μια πρωτοποριακή διεθνή φορολογική συμφωνία που βασίζεται στη συναίνεση— για να γίνουν οι διεθνείς φορολογικές ρυθμίσεις πιο δίκαιες και να λειτουργούν καλύτερα σε μια ψηφιοποιημένη και παγκοσμιοποιημένη παγκόσμια οικονομία. Ο ΟΟΣΑ παραμένει προσηλωμένος στην ολοκλήρωση αυτού του κρίσιμου έργου και στη διασφάλιση της ευρείας και αποτελεσματικής εφαρμογής αυτής της συμφωνίας. Ο ΟΟΣΑ γεννήθηκε μέσα από ένα πνεύμα συνεργασίας μεταξύ των εθνών. Βασιζόμενος στα ευρέως κοινά οφέλη που επιτυγχάνονται για τον τερματισμό του τραπεζικού απορρήτου, τη μείωση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και για την αντιμετώπιση των παράνομων χρηματοοικονομικών ροών, δεσμευόμαστε να συνεχίσουμε να συνεργαζόμαστε με παγκόσμιους εταίρους —συμπεριλαμβανομένων των Ηνωμένων Εθνών— για να ενισχύσουμε τη συμπερίληψη και να συνεχίσουμε να παρέχουμε ένα καλύτερο και δικαιότερο διεθνές φορολογικό σύστημα».

IV. Δράσεις του ΟΟΣΑ

9. Δημοσίευση Έκθεσης από τον ΟΟΣΑ για τον εταιρικό φορολογικό συντελεστή

Η έκθεση του ΟΟΣΑ για τους εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές δείχνει ότι τα φορολογικά κίνητρα και άλλες παραχωρήσεις σε δικαιοδοσίες με υψηλούς νόμιμους και μέσους φορολογικούς συντελεστές επιτρέπουν σε ορισμένες πολυεθνικές εταιρείες να συνεχίσουν να πληρώνουν χαμηλούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές (“Effective Tax Rates of MNEs”- ETR). Η τελευταία έκθεση Στατιστικών Εταιρικής Φορολογίας του ΟΟΣΑ και το συνοδευτικό έγγραφο εργασίας, (“Effective Tax Rates of MNEs”) αναφέρει τα ακόλουθα: Νέα στοιχεία για τα παγκόσμια χαμηλά φορολογητέα κέρδη, παρέχουν νέα δεδομένα για τα τελευταία. Πρόκειται για ένα βασικό ζήτημα για τον προσδιορισμό της επίδρασης του παγκόσμιου ελάχιστου φόρου. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, «τα ευρήματα υπογραμμίζουν πώς η καθιέρωση ενός παγκόσμιου ελάχιστου φορολογικού συντελεστή θα δημιουργούσε νέες ευκαιρίες για την κινητοποίηση εγχώριων πόρων τόσο για τις περιοχές υψηλής φορολογίας όσο και για τις δικαιοδοσίες με χαμηλή». Η Έκθεση Στατιστικών Εταιρικής Φορολογίας, ωστόσο, εκτιμά ότι οι δικαιοδοσίες υψηλής φορολογίας - δικαιοδοσίες με νόμιμους και μέσους φορολογικούς συντελεστές άνω του 15% - αντιπροσωπεύουν περισσότερο από το ήμισυ (56,8%) όλων των παγκόσμιων κερδών που φορολογούνται επί του παρόντος κάτω από το 15%. Οι δικαιοδοσίες με υψηλή φορολογία αντιπροσωπεύουν ακόμη και περισσότερο από το 20% των κερδών με πολύ χαμηλή φορολογία – εκείνες με ETR κάτω του 5%. Αυτά τα χαμηλά φορολογητέα κέρδη σε δικαιοδοσίες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, είναι πιθανότατα αποτέλεσμα φορολογικών κινήτρων και άλλων στοχευμένων πλεονεκτημάτων, σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ, υπογραμμίζοντας παράλληλα την ανάγκη για περαιτέρω μέτρα όπως ο παγκόσμιος ελάχιστος φόρος.

V. Δράσεις του ΟΗΕ

1. Συζήτηση στον ΟΗΕ για τη μεταρρύθμιση της φορολογικής σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών (UN Tax Convention)

Την περασμένη εβδομάδα, πραγματοποιήθηκε συνάντηση στα κεντρικά γραφεία των Ηνωμένων Εθνών στη Νέα Υόρκη για να συζητηθεί η έκκληση της Ομάδας για την Αφρική για μια φορολογική σύμβαση του ΟΗΕ. Το θέμα συζητήθηκε στο πλαίσιο του σχεδίου ψηφίσματος της δεύτερης επιτροπής της Γενικής Συνέλευσης των Ηνωμένων Εθνών για την Προώθηση της Συνεκτικής και Αποτελεσματικής Διεθνούς Φορολογικής Συνεργασίας στα Ηνωμένα Έθνη.

Η Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών στοχεύει στη «σύσταση μιας ad hoc διακυβερνητικής επιτροπής αορίστου χρόνου υπό την ηγεσία των κρατών μελών για την εκπόνηση μιας συνολικής φορολογικής σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών». Το θέμα αντιμετωπίζεται ως θέμα υψηλής προτεραιότητας, με προσωρινή προθεσμία για την ολοκλήρωση της Φορολογικής Σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών έως τον Ιούνιο του 2025. Η προτεινόμενη διεθνής συνεργασία είναι να υπάρξει μια «περιεκτική φορολογική σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών με ολιστικό πεδίο εφαρμογής και επαρκή ευελιξία και ανθεκτικότητα ώστε να διασφαλίζονται συνεχώς δίκαια αποτελέσματα καθώς εξελίσσεται το τοπίο της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας, δημιουργώντας σαφείς δεσμούς μεταξύ της διεθνούς φορολογίας και άλλων βασικών θεμάτων του ΟΗΕ και διασφαλίζοντας την πλήρη και αποτελεσματική συμμετοχή της κοινωνίας των πολιτών στη διακυβερνητική φορολογική διαδικασία του ΟΗΕ για την ανάπτυξη μιας νέας φορολογικής σύμβασης του ΟΗΕ».

Η ΕΕ και το ΗΒ έχουν επικριθεί ότι προσπάθησαν να εμποδίσουν την πρόοδο στην προτεινόμενη φορολογική σύμβαση του ΟΗΕ. Σύμφωνα με τους Financial Times, «...οι εκπρόσωποι της ΕΕ και του Ηνωμένου Βασιλείου είχαν εκφράσει την αντίθεσή τους να υποστηρίξουν οποιονδήποτε από αυτούς... Τον Σεπτέμβριο, οι υπουργοί Οικονομικών της ΕΕ είπαν ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ «θα μπορούσαν να εξετάσουν το ενδεχόμενο να εργαστούν στα Ηνωμένα Έθνη σε μια μη δεσμευτική πολυμερή ατζέντα για συντονισμένες δράσεις». Αυτή η εθελοντική επιλογή «θα αποφύγει την επικάλυψη με τις υφιστάμενες διεθνείς φορολογικές συμφωνίες και θα αποφέρει συγκεκριμένα οφέλη στις συμμετέχουσες χώρες, ενώ θα διευκολύνει την παράλληλη και διαρκή πρόοδο στον ΟΟΣΑ». Ωστόσο, τα έγγραφα διαπραγμάτευσης που είδαν οι FT έδειξαν ότι εκείνοι που εκπροσωπούσαν την ΕΕ, μαζί με άλλα έθνη, προσπάθησαν να αποσυρθούν από την υποστήριξη ακόμη και της εθελοντικής επιλογής που παρουσίαζε η έκθεση του γενικού γραμματέα. Αντίθετα, έχουν υποστηρίξει τη δημιουργία μιας νέας ομάδας εργασίας που θα προτείνει εναλλακτικές επιλογές για έναν ρόλο του ΟΗΕ και θα τις επαναφέρει για συζήτηση στην 80ή γενική συνέλευση του ΟΗΕ που ξεκινά τον Σεπτέμβριο του 2025».

V. Δράσεις του ΟΗΕ

2. Έγκριση από τον ΟΗΕ της αφρικανικής πρωτοβουλίας για τη φορολογική ηγεσία των Ηνωμένων Εθνών

Η Δεύτερη Επιτροπή της Γενικής Συνέλευσης του ΟΗΕ ψήφισε υπέρ της εισαγωγής διεθνούς φορολογικής συνεργασίας στα Ηνωμένα Έθνη, αμφισβητώντας ευθέως την ηγεσία του ΟΟΣΑ υπό την εντολή των G20 σε διεθνή φορολογικά θέματα. Η ψηφοφορία της περασμένης εβδομάδας επί ψηφίσματος που κατέθεσε η Νιγηρία είδε ένα σαφές χάσμα μεταξύ ανεπτυγμένων χωρών, όπως η ΕΕ, οι ΗΠΑ, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιαπωνία, και ο υπόλοιπος κόσμος.

Το ψήφισμα υιοθετήθηκε από 125 χώρες υπέρ, 48 κατά και 9 αποχές. Οι ψήφοι υπέρ ή οι αποχές περιλάμβαναν την Κολομβία, τη Χιλή, την Ισλανδία, το Μεξικό και τη Νορβηγία, που είναι μέλη του ΟΟΣΑ. Οι διπλωμάτες της Νιγηρίας στα Ηνωμένα Έθνη, οι οποίοι παρουσίασαν το σχέδιο ψηφίσματος εξ ονόματος της Αφρικής, δήλωσαν ότι αντιπροσωπεύει «ένα φάρο ελπίδας για τις αναπτυσσόμενες χώρες». Μάλιστα η Αφρικανική Ένωση δήλωσε ότι «Ο αγώνας πολλών δεκαετιών των χωρών του Παγκόσμιου Νότου για τη θέσπιση μιας πλήρως περιεκτικής διαδικασίας στα Ηνωμένα Έθνη προκειμένου να συμμετάσχουν στον καθορισμό της ατζέντας και στον καθορισμό προτύπων για τη διεθνή φορολογία είναι πλέον πραγματικότητα. Η Αφρικανική Ένωση ανυπομονεί να συμφωνήσει μια αποτελεσματική Σύμβαση Πλαίσιο του ΟΗΕ για τη διεθνή φορολογική συνεργασία για την επείγουσα κινητοποίηση πόρων για την ανάπτυξή μας».

Ο υπουργός Εξωτερικών της Νορβηγίας Έσπεν Μπαρθ Έιντε δήλωσε στους Financial Times ότι η Νορβηγία δεν καταψήφισε το ψήφισμα του ΟΗΕ για να «στείλει ένα μήνυμα» για την κατασκευή γεφυρών με τον Παγκόσμιο Νότο: «Ο κόσμος δυστυχώς γίνεται πιο πολωμένος και παρατηρούμε διαίρεση χωρίς πρακτική χρησιμότητα που σχηματίζεται μεταξύ της δύσης και των υπολοίπων. Θέλουμε να συνδεθούμε μέσω μιας παγκόσμιας ατζέντας. Δεν θέλουμε να συμβάλουμε στη διαίρεση και χαιρετίζουμε τον Όμιλο Αφρικής που έθεσε το ζήτημα ως παγκόσμιο ζήτημα», δήλωσε ο ΥΠΕΞ της Νορβηγίας. Η ΕΕ και το Ηνωμένο Βασίλειο έχουν επικριθεί ότι προσπάθησαν να εμποδίσουν την πρόοδο στην προτεινόμενη φορολογική συνεργασία υπό την ηγεσία του ΟΗΕ.

Μετά τη συνάντηση της περασμένης εβδομάδας στα Ηνωμένα Έθνη στη Νέα Υόρκη για να συζητηθεί η έκκληση της Ομάδας Αφρικής για φορολογική σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών, το θέμα συζητήθηκε στο πλαίσιο του Σχεδίου Ψηφίσματος της Δεύτερης Επιτροπής της Γενικής Συνέλευσης του ΟΗΕ για την Προώθηση της Περιεκτικής και Αποτελεσματικής Διεθνούς Φορολογικής Συνεργασίας στα Ηνωμένα Έθνη. Η Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών στοχεύει στη «σύσταση μιας ad hoc διακυβερνητικής επιτροπής αορίστου χρόνου υπό την ηγεσία των κρατών μελών για την εκπόνηση μιας συνολικής φορολογικής σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών». Το θέμα αντιμετωπίζεται ως θέμα υψηλής προτεραιότητας, με προσωρινή προθεσμία για την ολοκλήρωση της Φορολογικής Σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών έως τον Ιούνιο του 2025.

V. Δράσεις του ΟΗΕ

Η προτεινόμενη διεθνής συνεργασία είναι να υπάρξει μια «περιεκτική φορολογική σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών με ολιστικό πεδίο εφαρμογής και επαρκή ευελιξία και ανθεκτικότητα ώστε να διασφαλίζει συνεχώς δίκαια αποτελέσματα καθώς εξελίσσεται το τοπίο της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας, δημιουργώντας σαφείς δεσμούς μεταξύ της διεθνούς φορολογίας και άλλων βασικών θεμάτων του ΟΗΕ και διασφαλίζοντας την πλήρη και αποτελεσματική συμμετοχή της κοινωνίας των πολιτών στη διακυβερνητική φορολογική διαδικασία του ΟΗΕ για την ανάπτυξη μιας νέας φορολογικής σύμβασης του ΟΗΕ». Εδώ μπορείτε να βρείτε ένα πρωτότυπο σημείωμα που καθορίζει τη διεθνή υποστήριξη για τη φορολογική σύμβαση του ΟΗΕ.

Αναμένεται ότι το νέο ad hoc διακυβερνητικό όργανο θα είναι ανοιχτό στη συμμετοχή όλων των κρατών μελών του ΟΗΕ, με την υποστήριξη ενός προεδρείου. Οι επιλογές που προσφέρονται βασίζονται σε ένα υποχρεωτικό και εθελοντικό μοντέλο, συμπεριλαμβανομένης της σύνταξης μιας σύμβασης-πλαισίου.

VI. Δράσεις της Έδρας Jean Monnet

A. Δημοσίευση φορολογικών νέων (taxflash)

A.1. Tax Flash 110 (26/10/2023)

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΓΙΑ ΤΟ «ΚΕΝΟ ΦΠΑ» (“VAT GAP”) ΣΤΗΝ ΕΕ ΓΙΑ ΤΟ 2023

Δημοσιεύτηκε η νέα Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το κενό στο ΦΠΑ για το 2023. Σύμφωνα με την έκθεση, τα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ σημείωσαν πρόοδο στη συμμόρφωση με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) το 2021. Η ετήσια μελέτη για το κενό ΦΠΑ, η οποία μετρά τη διαφορά μεταξύ των θεωρητικά αναμενόμενων εσόδων ΦΠΑ και του ποσού που πράγματι εισπράχθηκε, δείχνει ότι τα κράτη μέλη έχασαν περίπου 61 δισεκατομμύρια ευρώ σε ΦΠΑ το 2021, σε σύγκριση με 99 δισεκατομμύρια ευρώ το 2020.

Ο Επίτροπος για την Οικονομία Paolo Gentiloni δήλωσε στις 24/10/2023: “The marked improvements in the latest VAT Gap figures are good news for public finances in Europe. They can be attributed mostly to well targeted national measures that have been consistently implemented. Now we need to deliver a strong push at EU level too, which means enacting our ‘VAT in the Digital Age’ proposals, which represent a real game changer in terms of speeding up and facilitating tax authorities’ access to information on business to business transactions. I call on Member States to come to a swift agreement on the new measures so we can further reduce VAT losses especially those caused by cross border criminal fraud”.

A.2. Tax Flash 111 (19/12/2023)

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΕ ΣΤΗΝ ΥΠΟΘΕΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΑΤΑ AMAZON.COM: Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΕΝ ΑΠΕΔΕΙΞΕ ΟΤΙ ΤΟ TAX RULING ΠΟΥ ΧΟΡΗΓΗΣΕ ΤΟ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ ΣΤΗΝ AMAZON ΣΥΝΙΣΤΟΥΣΕ ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΑΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ

Με την απόφασή του, που εκδόθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2023, το Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η Επιτροπή κατά της απόφασης του Γενικού Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Amazon.com κ.λπ.

Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η tax ruling που χορήγησε το Λουξεμβούργο στην Amazon συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.

VI. Δράσεις της Έδρας Jean Monnet

Β. Ομιλίες της κατόχου της έδρας Κατερίνας Σαββαΐδου σε επιμορφωτικά συνέδρια και ημερίδες

Β.1 Δεκέμβριος 2023, συμμετοχή της κατόχου της έδρας Κατερίνας Σαββαΐδου στο 5ο Συνέδριο Φορολογικού Δικαίου που διοργάνωσε η ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ με την Ελληνική Εταιρεία Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών (ΕΕΦΔ/ΔΜ) υπό την επιστημονική αιγίδα της έδρας Jean Monnet για την Ευρωπαϊκή Φορολογική και Διοίκηση στην Αθήνα.

Η κυρία Σαββαΐδου με τον Ιωάννη Δρυλλεράκη, Διευθύνοντα Εταίρο της Δρυλλεράκης & Συνεργάτες Δικηγορική Εταιρεία, Αντιπρόεδρο, ΕΕΦΔ/ΔΜ και την Ασπασία Μάλλιου, Εταίρο ΡΟΤΑΜΙΤΙΣVEKRIS, εκδότη του ΔΦΝ, Γραμματέα ΔΣ, ΕΕΦΔ/ΔΜ συζητήσαν εφ' όλης της ύλης του συνεδρίου.



VI. Δράσεις της Έδρας Jean Monnet

Γ. Δημοσίευση άρθρων

Γ.1. Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. Οι πρωτοβουλίες για δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, Επιχείρηση, τ. 207/2023, Σελ. 756

Τα τελευταία χρόνια έχει προκληθεί σημαντική φορολογική αβεβαιότητα από τη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, η οποία αποτελεί μία νέα πρόκληση στο σύγχρονο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο. Ειδικότερα, η ευρεία χρήση ψηφιακών πλατφορμών για εμπορικούς σκοπούς, η αλματώδης άνοδος του ηλεκτρονικού εμπορίου, με το διαδίκτυο να έχει μετατραπεί σε κορυφαίο, σχεδόν επικρατούν κανάλι διανομής, εν όψει των μέτρων περιορισμού της πανδημίας του κορωνοϊού (COVID-19), η αυξημένη χρήση αλγορίθμων, η λήψη δεδομένων χρηστών και καταναλωτών μέσω ψηφιακών ερωτηματολογίων, η διαδικτυακή διαφήμιση και όλες εν γένει οι εκφάνσεις ψηφιοποίησης της οικονομίας συνηγορούν προς την αναγκαία φορολογική μεταρρύθμιση, προς τον σκοπό της υιοθέτησης και ενσωμάτωσης μέτρων φορολόγησης του προκύπτοντος κέρδους, ακόμα και αν δεν εντοπίζεται χωρικά και εδαφικά σε μία δικαιοδοσία με βάση τη φυσική παρουσία του φορολογουμένου σε αυτήν.

Η ψηφιακή οικονομική δραστηριότητα είναι πολύ δύσκολο να εντοπισθεί τοπικά και χρονικά, ούτως ώστε να θεμελιωθεί ο απαιτούμενος σύνδεσμος με μία φορολογική δικαιοδοσία, με βάση την παραδοσιακή έννοια του φορολογικού συνδέσμου (“nexus”), όπως τη γνωρίζαμε μέχρι σήμερα.

Συζητήσεις σχετικά με τις φορολογικές προκλήσεις της ψηφιακής οικονομίας γίνονται σε ευρωπαϊκό επίπεδο και στο πλαίσιο του στόχου για την επίτευξη δίκαιης φορολόγησης και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων της ΕΕ2.

Ειδικότερα μετά την έκδοση του ψηφίσματος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου³ ήδη από το 2015 για την τροποποίηση των ορισμών της «μόνιμης εγκατάστασης» (“permanent establishment”) και της «ελάχιστης οικονομικής ουσίας» (“minimum economic substance”), προκειμένου αυτοί να προσαρμοσθούν στις νέες απαιτήσεις της ψηφιακής οικονομίας, δημοσιεύθηκε το 2018 το λεγόμενο πακέτο για την ψηφιακή φορολογία, το οποίο περιλαμβάνει και τις προτάσεις Οδηγιών αναφορικά με το κοινό σύστημα φόρου επί των εσόδων για ψηφιακές υπηρεσίες.

VI. Δράσεις της Έδρας Jean Monnet

Στο πλαίσιο των πρωτοβουλιών για δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας ανακοινώθηκε, επίσης, το φθινόπωρο του 2020 και η πρωτοβουλία για την επιβολή ψηφιακής εισφοράς, πρωτοβουλία που τελικώς ανεστάλη τον Ιούλιο του 2021 εν αναμονή της οριστικοποίησης της συμφωνίας για τη διεθνή φορολογική μεταρρύθμιση που εγκρίθηκε από τους Υπουργούς Οικονομικών της ομάδας των είκοσι (G20).

Περαιτέρω, μετά τη σύναψη της ιστορικής συμφωνίας της 8ης Οκτωβρίου 2021 στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ για μία μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού πλαισίου και τη συνακόλουθη υιοθέτηση μιας λύσης δύο πυλώνων για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, δημοσιεύθηκε στις 22 Δεκεμβρίου 2021 πρόταση Οδηγίας για τη διασφάλιση ενός παγκόσμιου ελάχιστου επιπέδου φορολογίας για πολυεθνικούς ομίλους στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η πρόταση αυτή Οδηγίας είναι ευθυγραμμισμένη με το σχέδιο εφαρμογής του δεύτερου πυλώνα που περιλαμβάνεται στη δήλωση του Περιεκτικού Πλαισίου (“Inclusive Framework”) της 8ης Οκτωβρίου 2021 και τους κανόνες του μοντέλου που δημοσιεύθηκαν από τον ΟΟΣΑ στις 20 Δεκεμβρίου 2021.

Το άρθρο αναλύει τις πρωτοβουλίες των τελευταίων ετών ως προς τη δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας. Οι προκλήσεις που ανακύπτουν στο πλαίσιο της ανάγκης για εξασφάλιση δίκαιης φορολογικής μεταχείρισης της ψηφιακής οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ραγδαία αυξηθεί στη σύγχρονη εποχή, είναι πολλές και ποικίλες. Για το λόγο αυτό έχουν αναπτυχθεί αντίστοιχες δράσεις σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Στην παρούσα μελέτη εξετάζονται το ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση των ορισμών της «μόνιμης εγκατάστασης» (“permanent establishment”) και της «ελάχιστης οικονομικής ουσίας» (“minimum economic substance”), το πακέτο για την ψηφιακή φορολογία, η πρόταση για την επιβολή ψηφιακής εισφοράς (“digital levy”), καθώς και η πρόταση Οδηγίας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για τη διασφάλιση ελάχιστου πραγματικού φορολογικού συντελεστή για τις παγκόσμιες δραστηριότητες των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων.

VII. Αρθρογραφία

A. Μελέτες, άρθρα και σχόλια αποφάσεων

A.1. Άρθρο του Πέτρου Πανταζόπουλου με τίτλο το κριτήριο της ελάχιστης οικονομικής υπόστασης της πρότασης Οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων πρόληψης της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς («ATAD 3») υπό το πρίσμα της διασυνοριακής απασχόλησης εργαζομένων – Ζητήματα και αβεβαιότητες, Αναδημοσίευση από ΕΦΔΔ 1/2023, σελ 12-18*

1. Εισαγωγικά – Η Πρόταση Οδηγίας για την καταπολέμηση της χρήσης εικονικών οντοτήτων

Όπως είναι γνωστό, η καταπολέμηση της φοροαποφυγής αποτελεί μία από τις βασικές επιδιώξεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (σε ό,τι αφορά τη γεωγραφική ενότητα της Ένωσης, καθόσον αντίστοιχες πρωτοβουλίες λαμβάνονται διαρκώς και σε διεθνές, κανονιστικό και συμβατικό, επίπεδο), όπως και των κυβερνήσεων των κρατών μελών. Και αυτό δεν προκαλεί ασφαλώς εντύπωση, όταν τα ποσά εσόδων που διαφεύγουν της φορολόγησης είναι τεράστια, υπολογιζόμενα ακόμη και σε ως 70 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως (1).

Στο πλαίσιο αυτό, μία εκ των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού την οποία επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν πρωτοβουλίες όπως αυτές, πρακτικές που σκοπός τους είναι η εκμετάλλευση των «κενών» της ενωσιακής νομοθεσίας όπως και των εθνικών νομοθεσιών για την αποφυγή καταβολής φόρων, είναι αυτή της χρήσης για φορολογικούς σκοπούς «εικονικών» νομικών οντοτήτων και μορφωμάτων (shell entities/μορφώματα – «κελύφη»), τα οποία εμφανίζουν μηδενική ή ελάχιστη επιχειρηματική παρουσία και οικονομική δραστηριότητα, πλην όμως επωφελούνται από τα τυχόν φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει η εκάστοτε σχετική νομοθεσία.

Όσον αφορά ειδικά τις εικονικές οντότητες, πρώτος δραστηριοποιήθηκε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), ο οποίος μεταξύ των δεσμών μέτρων που παρουσίασε ήδη από το 2015 στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών» (Base Erosion Profit Shifting - BEPS) περιελάμβανε και τον τερματισμό των «εικονικών» επιχειρήσεων, που επεδίωκαν είτε την απόκρυψη κερδών είτε την αποκόμιση φορολογικών πλεονεκτημάτων μέσω κατάχρησης των διμερών συμβάσεων, όπως και την εξουδετέρωση όλων των τεχνητών συστημάτων μεταφοράς κερδών εκτός του τόπου δημιουργίας τους.

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης προηγήθηκαν όχι λίγα ψηφίσματα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου με διαπιστώσεις και συστάσεις για τη λήψη μέτρων για την καταπολέμηση του φαινομένου της χρησιμοποίησης εικονικών οντοτήτων (2) . Η

VII. Αρθρογραφία

Επιτροπή έθεσε τον Μάιο του 2021 σε δημόσια διαβούλευση τη σχετική πρόταση για την έκδοση Οδηγίας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής μέσω της καταπολέμησης της χρήσης εικονικών οντοτήτων και μορφωμάτων για φορολογικούς σκοπούς, μετά την οποία (διαβούλευση) η Επιτροπή εξέδωσε την 22.12.2021 το τελικό κείμενο πρότασης Οδηγίας (3). Η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή γνωμοδότησε θετικά για την Οδηγία την 23.3.2022 και την 11.1.2023 η Επιτροπή Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου δημοσίευσε την τελική της έκθεση αναφορικά με την πρόταση Οδηγίας, με πολλές τροπολογίες, τις οποίες υπερψήφισε την 17.1.2023 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Η πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής θα πρέπει να τεθεί σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2024, αφού εγκριθεί από τα κράτη μέλη της ΕΕ (προθεσμία που δεν φαίνεται, πάντως, πλέον ευχερώς εφικτή).

2. Ο μηχανισμός της πρότασης Οδηγίας

Η πρόταση Οδηγίας προβλέπει επτά στάδια για την αντιμετώπιση μορφώματος που δεν πληροί το «κριτήριο υπόστασης», και ειδικότερα τον καθορισμό των επιχειρήσεων που θα πρέπει να υποβάλουν στοιχεία λόγω της διαπίστωσης ότι «ενέχουν κίνδυνο», την υποβολή των σχετικών στοιχείων, τη δυνατότητα απαλλαγής από την υποχρέωση υποβολής στοιχείων λόγω έλλειψης φορολογικών κινήτρων, το τεκμήριο έλλειψης ελάχιστης υπόστασης, τη δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου, τις φορολογικές συνέπειες, την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μέσω της διάθεσης στοιχείων σε κεντρικό ευρετήριο, καθώς και τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (4).

Το πρώτο στάδιο διακρίνει τα διάφορα είδη επιχειρήσεων στις επιχειρήσεις που ενέχουν κίνδυνο λόγω έλλειψης υπόστασης και μπορούν να χρησιμοποιηθούν καταχρηστικά για φορολογικούς σκοπούς έναντι των επιχειρήσεων που ενέχουν χαμηλό κίνδυνο.

Οι περιπτώσεις κινδύνου είναι εκείνες που παρουσιάζουν ταυτόχρονα ορισμένα χαρακτηριστικά τα οποία εντοπίζονται συνήθως σε επιχειρήσεις που στερούνται υπόστασης. Τα κριτήρια αυτά αναφέρονται ως «πύλη».

Σκοπός των σχετικών κριτηρίων που διαμορφώνουν τις πύλες είναι να διακρίνουν ως επιχειρήσεις που ενέχουν κίνδυνο, τις επιχειρήσεις εκείνες που ασκούν φαινομενικά διασυννοριακές δραστηριότητες που είναι γεωγραφικά κινητές και που βασίζονται, επιπλέον, σε άλλες επιχειρήσεις για τη διοίκησή τους, ιδίως σε επαγγελματίες τρίτους παρόχους υπηρεσιών ή ισοδύναμους φορείς. Οι επιχειρήσεις που θεωρείται ότι ενέχουν κίνδυνο στο πρώτο στάδιο προχωρούν στο δεύτερο στάδιο, καλούνται δηλαδή να υποβάλουν στοιχεία σχετικά με την υπόστασή τους στη φορολογική τους δήλωση, κατά τρόπο που διευκολύνει την αξιολόγηση της δραστηριότητας που ασκούν.

Ειδικότερα, «αναφέρουσα» επιχείρηση είναι κάθε επιχείρηση που πληροί σωρευτικά τα ακόλουθα κριτήρια (μετά την παρέμβαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, που ζήτησε τη σωρευτική πλήρωση των κριτηρίων):

α) άνω του 65% των εσόδων της κατά τα προηγούμενα δύο φορολογικά έτη συνιστά «σχετικό εισόδημα» (5), ·

β) ασκεί διασυννοριακή δραστηριότητα για οποιονδήποτε από τους ακόλουθους λόγους:

i) άνω του 55% της λογιστικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού της που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4 στοιχεία ε) και στ) της Οδηγίας βρισκόταν εκτός του κράτους μέλους της επιχείρησης κατά τα προηγούμενα δύο φορολογικά έτη·

ii) τουλάχιστον το 55% του σχετικού εισοδήματός της αποκτάται ή καταβάλλεται μέσω διασυννοριακών συναλλαγών·

γ) κατά τα προηγούμενα δύο φορολογικά έτη, ανέθεσε σε εξωτερικούς συνεργάτες τη διαχείριση των καθημερινών πράξεων και τη λήψη αποφάσεων σχετικά με σημαντικά καθήκοντα.

VII. Αρθρογραφία

Αντίθετα, εξαιρούνται της Οδηγίας (α) οι εισηγμένες επιχειρήσεις, (β) οι ρυθμιζόμενες χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, (γ) οι επιχειρήσεις που ασκούν ως κύρια δραστηριότητα την κατοχή μετοχών σε λειτουργικές επιχειρήσεις στο ίδιο κράτος μέλος και οι πραγματικοί δικαιούχοι τους έχουν επίσης τη φορολογική κατοικία τους στο ίδιο κράτος μέλος και (δ) οι επιχειρήσεις με δραστηριότητες συμμετοχών που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στο ίδιο κράτος μέλος με τον/τους μέτοχο/μετόχους τους ή με την τελική μητρική οντότητα (6).

Εφόσον η επιχείρηση καθίσταται «αναφέρουσα» λόγω πλήρωσης των παραπάνω κριτηρίων, πρέπει να δηλώσει τέτοια στοιχεία, ώστε να αποδεικνύεται ότι πληροί τους δείκτες ελάχιστης υπόστασης (Κριτήρια υπόστασης – Substance test). Οι δείκτες ελάχιστης υπόστασης, όπως διαμορφώθηκαν μετά την παρέμβαση του Κοινοβουλίου, είναι:

(α) Να έχει στην κυριότητά της χώρους στο κράτος μέλος της έδρας της ή χώρους που είναι διαθέσιμοι για αποκλειστική από εκείνη χρήση ή χώρους τους οποίους μοιράζεται με άλλες εταιρίες του ιδίου ομίλου.

(β) Να διαθέτει στο όνομά της εντός της Ε.Ε. τουλάχιστον έναν ενεργό τραπεζικό λογαριασμό ή λογαριασμό ηλεκτρονικού χρήματος, μέσω του οποίου λαμβάνει τα εισοδήματά της.

(γ) Να πληροί έναν από τους ακόλουθους δείκτες:

(i) ένα ή περισσότερα διοικητικά στελέχη της (α) να έχουν τη φορολογική κατοικία τους στο κράτος μέλος της έδρας της ή όχι σε μεγαλύτερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος, στον βαθμό που η απόσταση αυτή είναι συμβατή με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους και (β) να έχουν την εξουσιοδότηση να λαμβάνουν αποφάσεις ως προς τις δραστηριότητες που παράγουν σχετικό εισόδημα για την επιχείρηση αυτή ή ως προς τα περιουσιακά της στοιχεία.

(ii) οι υπάλληλοι πλήρους απασχόλησης θα πρέπει στην πλειονότητά τους (α) να έχουν τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος της έδρας τους ή όχι σε μεγαλύτερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος, στον βαθμό που η απόσταση αυτή είναι συμβατή με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους και (β) οι εν λόγω υπάλληλοι να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα για την άσκηση των δραστηριοτήτων που παράγουν σχετικό εισόδημα για την επιχείρηση αυτή.

Θεωρούνται, επομένως, σημαντικά τρία στοιχεία: πρώτον, οι χώροι που είναι διαθέσιμοι για την αποκλειστική χρήση της επιχείρησης· δεύτερον, η ύπαρξη ενός τουλάχιστον ενεργού τραπεζικού λογαριασμού στο όνομα της επιχείρησης στην Ένωση. Εξάλλου, η υποβολή τέτοιων στοιχείων πρέπει να συνοδεύεται από ικανοποιητικά αποδεικτικά έγγραφα.

Το τρίτο στάδιο του κριτηρίου προβλέπει τη δέουσα αξιολόγηση των πληροφοριών που υπέβαλε η επιχείρηση στο δεύτερο στάδιο όσον αφορά την υπόσταση. Έτσι, επιχείρηση η οποία αποτελεί περίπτωση κινδύνου - διότι πληροί το κριτήριο της πύλης - και από την υποβολή των στοιχείων της προκύπτει επίσης η διαπίστωση ότι δεν διαθέτει τουλάχιστον ένα από τα σχετικά στοιχεία της υπόστασης, θα πρέπει να τεκμαίρεται ότι είναι «εικονική» για τους σκοπούς της Οδηγίας, δηλαδή ότι στερείται υπόστασης και χρησιμοποιείται καταχρηστικά για φορολογικούς σκοπούς.

Το τέταρτο στάδιο αφορά το δικαίωμα της επιχείρησης η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εικονική και χρησιμοποιείται καταχρηστικά για φορολογικούς σκοπούς να ανατρέψει το τεκμήριο, να αποδείξει δηλαδή ότι διαθέτει υπόσταση ή ότι, σε κάθε περίπτωση, δεν χρησιμοποιείται καταχρηστικά για φορολογικούς σκοπούς. Για να διεκδικήσουν ανατροπή του τεκμηρίου της εικονικής επιχείρησης, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να προσκομίζουν απτά αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς (δηλαδή μη φορολογικούς) λόγους για τη σύσταση και τη διατήρηση της επιχείρησης, η οποία δεν χρειάζεται να διαθέτει δικούς της χώρους και/ή τραπεζικό λογαριασμό στο όνομά της και/ή διοίκηση ή εργαζομένους ειδικά για τον σκοπό αυτόν.

VII. Αρθρογραφία

Κατά το πέμπτο στάδιο, επιχείρηση η οποία ενδέχεται να πληροί το κριτήριο της πύλης και/ή δεν πληροί την ελάχιστη υπόσταση μπορεί να ζητήσει απαλλαγή από τις υποχρεώσεις που (θα) υπέχει βάσει της Οδηγίας, εάν η ύπαρξή της δεν μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του πραγματικού ή των πραγματικών δικαιούχων της ή του ομίλου, συνολικά, του οποίου αυτή είναι μέλος. Για το σκοπό αυτό η επιχείρηση υποχρεούται να προσκομίζει επαρκή και αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία ότι η παρεμβολή της δεν συνεπάγεται φορολογικό πλεονέκτημα για τον πραγματικό ή τους πραγματικούς δικαιούχους της ή για τον όμιλο στο σύνολό του, ανάλογα με την περίπτωση.

Κατά το έκτο στάδιο, μια επιχείρηση που τεκμαίρεται ότι είναι εικονική και δεν επιτυγχάνει ανατροπή του τεκμηρίου, υπόκειται σε φορολογικές συνέπειες. Στο κράτος εγκατάστασής της, η επιχείρηση αυτή δεν λαμβάνει πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Τα λοιπά κράτη μέλη δεν εφαρμόζουν ως προς την επιχείρηση αυτή τις διμερείς συμβάσεις εξάλειψης της διπλής φορολογίας εισοδήματος ή κεφαλαίου, τις οποίες έχουν υπογράψει με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η «εικονική» επιχείρηση. Ομοίως, δεν εφαρμόζουν τα άρθρα 4 - 6 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ (μητρικές - θυγατρικές) και το άρθρο 1 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ (τόκοι - δικαιώματα). Επιπλέον, το κρίσιμο εισόδημα ή τα περιουσιακά στοιχεία φορολογούνται απευθείας στον μέτοχο. Ακόμη, η πρόταση Οδηγίας καταλείπει στα κράτη μέλη την ελευθερία να ορίσουν τις κυρώσεις που θα επιβάλλονται σε περίπτωση παραβίασης των υποχρεώσεων υποβολής στοιχείων. Οι εν λόγω κυρώσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν διοικητική χρηματική κύρωση ύψους τουλάχιστον 2% του εισοδήματος της επιχείρησης κατά το σχετικό φορολογικό έτος, εάν αυτή δεν συμμορφωθεί εντός της τασσόμενης προθεσμίας με την υποχρέωση υποβολής στοιχείων του πρώτου σταδίου, και τουλάχιστον 4% του εισοδήματος της επιχείρησης κατά το σχετικό φορολογικό έτος, εάν υποβάλει ψευδή δήλωση στη φορολογική δήλωση στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου.

Τέλος, το έβδομο στάδιο προβλέπει ότι όλα τα κράτη μέλη θα έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τις «εικονικές» επιχειρήσεις της ΕΕ, ανά πάσα στιγμή και χωρίς να απαιτείται προσφυγή σε αιτήματα παροχής πληροφοριών. Για το σκοπό αυτό προβλέπεται η δημιουργία κεντρικού ευρετηρίου, στο οποίο θα ανταλλάσσονται όλες οι πληροφορίες που συλλέγουν τα κράτη μέλη ήδη από το πρώτο στάδιο. Εξάλλου, ακόμη, όταν η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να πιστεύει ότι μια επιχείρηση που έχει τη φορολογική κατοικία της σε άλλο κράτος μέλος δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της βάσει της παρούσας Οδηγίας, το πρώτο κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από την αρμόδια αρχή του έτερου κράτους μέλους να προβεί σε φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης.

3. Η διασυνοριακή απασχόληση εργαζομένων και η ενδεχόμενη επίδρασή της στην εφαρμογή των κανόνων για την αντιμετώπιση των εικονικών οντοτήτων

3.1. Ήδη από την εποχή της πανδημίας του Covid – 19 διαπιστώσαμε (μάλλον «βίαια» και αναγκαστικά) ότι για πολλές θέσεις εργασίας είναι εφικτή (και το ίδιο αποτελεσματική) η παροχή εργασίας από απόσταση. Στην πραγματικότητα, η απαιτούμενη τεχνολογία υπήρχε από ετών, πλην όμως οι επιχειρήσεις ήταν διστακτικές στη χρησιμοποίησή της, δισταγμό που υποχρεώθηκαν να ξεπεράσουν όταν τέθηκαν σε ισχύ οι βαρείς περιορισμοί στη μετακίνηση, εκτός των άλλων, λόγω της πανδημίας, προκειμένου να εξακολουθήσουν να λειτουργούν. Στην πράξη αποδείχθηκε μάλιστα, ότι η από απόσταση απασχόληση μπορεί να είναι αμφίπλευρα επωφελής, αφού αφενός οι εργοδότες εξοικονομούν από την μείωση των εξόδων των εγκαταστάσεών τους και αφετέρου οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους πιο ευέλικτα και σύμφωνα και με το δικό τους ατομικό και οικογενειακό προγραμματισμό, ενώ, γενικά, εξοικονομούνται πόροι και ενέργεια από τη μείωση των μετακινήσεων, προς όφελος και του περιβάλλοντος.

VII. Αρθρογραφία

Για το σκοπό αυτό (αλλά, ασφαλώς, και την διασφάλιση εσόδων) πολλά κράτη έχουν θεσπίσει από καιρό διατάξεις για τη διευκόλυνση της εξ αποστάσεως εργασίας, των εργαζομένων δηλαδή που έχει καθιερωθεί να ονομάζονται «ψηφιακοί νομάδες». Μεταξύ αυτών και η Ελλάδα, η οποία με το Ν. 4825/2021 αναγνώρισε την έννοια του ψηφιακού νομάδα και επέτρεψε την χορήγηση visa σε πολίτες τρίτων χωρών αυτοαπασχολούμενους, ελεύθερους επαγγελματίες ή μισθωτούς που εργάζονται εξ αποστάσεως με τη χρήση Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.) με εργοδότες ή πελάτες εκτός Ελλάδας για χρονική περίοδο αρχικά έως δώδεκα μήνες, εφόσον, μεταξύ άλλων, τα πρόσωπα αυτά (α) δηλώνουν την πρόθεσή τους να διαμείνουν στη χώρα, (β) δεν παρέχουν καθ' οιονδήποτε τρόπο εργασία ή υπηρεσίες ή έργο σε εργοδότη με έδρα στην Ελλάδα, (γ) υφίσταται σύμβαση εργασίας ή έργου ή αποδεικτικό εργασιακής σχέσης με εργοδότη, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, αορίστου χρόνου ή σε περίπτωση σύμβασης ορισμένου χρόνου με υπολειπόμενη διάρκεια που καλύπτει το διάστημα της χορηγούμενης εθνικής θεώρησης και (δ) παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι διαθέτουν επαρκείς πόρους, σε επίπεδο σταθερού εισοδήματος, για την κάλυψη των εξόδων διαβίωσής τους κατά τη διάρκεια της διαμονής τους στη χώρα – επάρκεια που ορίζεται κατά ποσό στα τρεις ήμισι χιλιάδες ευρώ μηνιαίως.

Η Ελλάδα παρείχε, εξάλλου, κίνητρα και για την μεταβολή φορολογικής κατοικίας εργαζομένων που επιθυμούν να μετακινηθούν (και να εργαστούν) στην χώρα. Έτσι, με βάση το άρθρο 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώθηκε ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, φυσικό πρόσωπο μπορεί να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, εφόσον α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε από τα έξι έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα, γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο (νέας) εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κώδικα, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία. Σε περίπτωση πλήρωσης των εν λόγω προϋποθέσεων και μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος – καθεστώς που μπορεί να ισχύσει μέχρι και επτά φορολογικά έτη.

VII. Αρθρογραφία

Το ίδιο ευνοϊκό καθεστώς ισχύει, εξάλλου, ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, οπότε το πενήντα τοις εκατό του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά συναπτά φορολογικά έτη.

3.2. Πάντως, η αλήθεια είναι ότι η νομοθεσία δεν ακολούθησε πάντα με τον ίδιο ρυθμό τις εξελίξεις σχετικά με την απασχόληση των εργαζομένων και τη δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων γενικότερα. Και αυτό διότι ιδίως η διασυννοριακή εξ αποστάσεως εργασία δημιούργησε ζητήματα και προκλήσεις όσον αφορά τη συμμόρφωση με την φορολογική και κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία. Για παράδειγμα, οι εργοδότες σε μια χώρα, των οποίων οι εργαζόμενοι διαμένουν σε άλλη χώρα, ενδέχεται να αντιμετωπίσουν υποχρεώσεις μισθοδοσίας σε αυτή την άλλη χώρα σε περίπτωση που οι εν λόγω εργαζόμενοι αρχίσουν να εργάζονται (από τα σπίτια τους) εκεί. Επίσης, οι διεθνείς ταξιδιωτικές συνήθειες των εργαζομένων θα πρέπει στη συνέχεια να παρακολουθούνται στενά, ώστε να γίνεται σωστή κατανομή της φορολογίας του εισοδήματός τους από την απασχόληση μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η κοινωνική ασφάλιση των εργαζομένων μπορεί ακόμη και να μεταφερθεί στη χώρα καταγωγής τους, ανεξάρτητα από το αν ήταν προηγουμένως ασφαλισμένοι στη χώρα όπου εδρεύει ο εργοδότης τους. Επιπλοκές που μπορεί να οδηγήσουν τους εργοδότες να αρνηθούν να επιτρέψουν στους εν λόγω εργαζομένους να εργάζονται από την κατοικία τους συνολικά. Επίσης, υπό προϋποθέσεις μπορεί να προκληθεί αλλαγή του τόπου πραγματικής διοίκησης μιας οντότητας σε περίπτωση που οι διευθυντές εργάζονται εξ αποστάσεως (7).

Επομένως, πολλές δικαιοδοσίες θέσπισαν μεν εγχώριους ή διμερείς προσωρινούς κανόνες για να μετριάσουν ορισμένες από αυτές τις δυσμενείς συνέπειες κατά τη διάρκεια της πανδημίας και εφεξής, αλλά δεν διαθέτουν μακροπρόθεσμους κανόνες που να αντιμετωπίζουν ολιστικά τη νέα «πραγματικότητα» της εξ αποστάσεως εργασίας (8).

3.3. Όπως προαναφέρθηκε, η πρόταση Οδηγίας για την αντιμετώπιση της κατάχρησης των εικονικών οντοτήτων στο άρθρο 7, ως έχει μετά την παρέμβαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, προβλέπει ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να πληρούν, εκτός των άλλων, έναν από τους ακόλουθους δείκτες υπόστασης: i) ένα ή περισσότερα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης:

VII. Αρθρογραφία

(1) να έχουν τη φορολογική κατοικία τους στο κράτος μέλος της επιχείρησης ή όχι σε μεγαλύτερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος, στον βαθμό που η απόσταση αυτή είναι συμβατή με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους·

(2) να έχουν την εξουσιοδότηση να λαμβάνουν αποφάσεις σε σχέση με τις δραστηριότητες που παράγουν σχετικό εισόδημα για την επιχείρηση ή σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης·
ii) οι υπάλληλοι της επιχείρησης σε ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης να έχουν στην πλειονότητά τους τη συνήθη διαμονή τους όπως ορίζεται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 593/2008 στο κράτος μέλος της επιχείρησης ή όχι σε μεγαλύτερη απόσταση από το εν λόγω κράτος μέλος, στον βαθμό που η απόσταση αυτή είναι συμβατή με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους, και οι εν λόγω υπάλληλοι να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα για την άσκηση των δραστηριοτήτων που παράγουν σχετικό εισόδημα για την επιχείρηση.

Όσον αφορά στα διοικητικά στελέχη, η πρόταση δεν ορίζει, ειδικότερα, ποια είναι αυτή η απόσταση που θα θεωρείται «συμβατή» για την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους (ούτε πώς εκλαμβάνεται η «ορθή» εκτέλεση των καθηκόντων τους, η οποία εν προκειμένω συνδέεται προφανώς με την φυσική παρουσία του στελέχους, αφού το κριτήριο αναφέρεται σε απόσταση μεταξύ της κατοικίας του στελέχους και της εγκατάστασης της επιχείρησης – κατάσταση που ήδη παραβλέπει τη δυνατότητα της παροχής υπηρεσιών από απόσταση).

Και μπορεί κατά την ορθότερη άποψη, παρά την «αντικειμενικοποίηση» εκ μέρους της πρότασης Οδηγίας, με τη θέσπιση γενικών και απρόσωπων κριτηρίων για την διαπίστωση της εικονικότητας ή μη της οντότητας, η κρίση αυτή να παραμένει σε σοβαρό βαθμό υποκειμενική, με βάση δηλαδή τις συγκεκριμένες περιστάσεις και δεδομένα της κάθε επιχείρησης, η ενεργοποίηση πάντως σε βάρος της του τεκμηρίου εικονικότητας και οι δυσχέρειες που (θα) έχει η απόδειξη της σύστασης ορισμένης οντότητας για πραγματικούς εμπορικούς σκοπούς είναι μάλλον βέβαιο ότι θα προκαλέσει αβεβαιότητα (αν όχι και ασυμβατότητα με την αρχή της αναλογικότητας και το δικαίωμα για παροχή επαρκούς έννομης προστασίας). Δεν πρέπει, εξάλλου, να λησμονείται ότι δεν απαγορεύεται στα κράτη μέλη να καθορίσουν περαιτέρω απαιτήσεις ουσίας (“substance requirements”), που μπορεί να εντείνουν την πολυπλοκότητα (9) και την ανασφάλεια.

Έτσι, ειδικά ως προς την απαίτηση, ένας διευθυντής να έχει την κατοικία του «κοντά» στην επιχείρηση και να ασχολείται αποκλειστικά με τις δραστηριότητές της ή εναλλακτικά, ένας επαρκής αριθμός εργαζομένων της επιχείρησης που ασχολούνται με τις βασικές της δραστηριότητες που παράγουν εισόδημα να έχουν την κατοικία τους κοντά στην επιχείρηση, μπορεί να υποστηριχθεί ότι αυτή δεν λαμβάνει υπόψη τη σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα (κινητοί εργαζόμενοι, ηλεκτρονικοί εργαζόμενοι - “eworkers”, καθώς και την κοινή χρήση γραφείων από περισσότερες επιχειρήσεις). Τα επιχειρηματικά μοντέλα δεν είναι πλέον σταθερά, ενώ, όπως αναφέρει και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, γίνονται ολοένα και πιο διεθνή, πολύπλοκα και ψηφιακά, και επομένως η χρήση των κριτηρίων αυτών δεν ανταποκρίνεται στη σημερινή επιχειρηματική πραγματικότητα, αλλά σε αυτή που ίσχυε πριν από τριάντα χρόνια.

VII. Αρθρογραφία

Αυτό επιτάθηκε, όπως προαναφέρθηκε, ακόμη περισσότερο κατά τη διάρκεια της πανδημίας του κορωνοϊού (COVID-19), η οποία (απ)έδειξε ότι δεν χρειάζονται εγκαταστάσεις για την πραγματοποίηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ότι είναι δυνατή η πραγματοποίηση οικονομικών δραστηριοτήτων από το σπίτι, το γραφείο ή οπουδήποτε αλλού στον κόσμο (10) . Επομένως, η θεώρηση της πρότασης Οδηγίας φαίνεται προς το παρόν μάλλον αναχρονιστική (11) .

Και όχι μόνο αυτό, αλλά δεν αποκλείεται η πιθανότητα, σε ορισμένη περίπτωση να κριθεί από τη φορολογική Διοίκηση ότι η απόσταση μεταξύ κατοικίας του στελέχους και εγκατάστασης της επιχείρησης δεν είναι αρκετή για να κριθεί «συμβατή» με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων του, παρά το γεγονός ότι αυτή η απόσταση μπορεί να είναι μικρότερη από την απόσταση μεταξύ δύο γεωγραφικών σημείων εντός του ίδιου κράτους μέλους (ιδίως στην περίπτωση των μεγάλων σε έκταση κρατών μελών). Δηλαδή, υπό τη διατύπωση της πρότασης Οδηγίας, ενώ η κατοικία ενός στελέχους πολύ μακριά από την έδρα της επιχείρησης (αλλά πάντως εντός του ίδιου κράτους) δεν συνιστά κριτήριο εικονικότητας, η κατοικία του στελέχους πιο κοντά από ό,τι παραπάνω, αλλά σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να συνιστά αποτυχία πλήρωσης του κριτηρίου και ενεργοποίηση του τεκμηρίου εικονικότητας. Μία τέτοια κατάσταση γεννά, επίσης, ενδεχομένως, ζήτημα συμβατότητας με την ελευθερία εγκατάστασης (12) . Ως γνωστό, τα άρθρα 49 έως 54 της ΣΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης παρέχουν στους υπηκόους της ΕΕ το δικαίωμα να εγκαθίστανται απευθείας σε οποιοδήποτε κράτος μέλος και να ασκούν σε αυτό τις δραστηριότητές τους, ως αυτοαπασχολούμενοι ή μέσω επιχείρησης (13).

Έτσι, ο πολίτης της ΕΕ που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος, έχει το δικαίωμα να ασκεί δραστηριότητες ως ελεύθερος επαγγελματίας και να ιδρύει και να διευθύνει επιχειρήσεις στο εν λόγω κράτος μέλος, υπό τους ίδιους όρους που προβλέπει η νομοθεσία του κράτους αυτού για τους υπηκόους του. Οι υπήκοοι της ΕΕ είναι ελεύθεροι να επιλέξουν το κράτος μέλος της ΕΕ στο οποίο θα ασκήσουν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα καθώς και τη νομική μορφή αυτής (θυγατρική εταιρία, υποκατάστημα ή πρακτορείο). Η φορολογική μεταχείριση στα κράτη μέλη δεν πρέπει, επομένως, να περιορίζει αυτήν την ελευθερία. Επιπρόσθετα, οι υπήκοοι της ΕΕ πρέπει να είναι ελεύθεροι να εγκαταλείψουν ένα κράτος μέλος και να εγκατασταθούν σε άλλο, χωρίς η φορολογική μεταχείριση στο πρώτο ή στο δεύτερο κράτος μέλος να περιορίζει την ελευθερία αυτή . Έτσι, φορολογική μεταχείριση με βάση το εθνικό δίκαιο ή τις φορολογικές συνθήκες ενός κράτους μέλους ενδέχεται να έρχεται σε σύγκρουση με τη ΣΛΕΕ, εάν δύο υπήκοοι δύο διαφορετικών κρατών μελών αντιμετωπίζονται διαφορετικά σε συγκρίσιμη κατάσταση ή εάν δύο υπήκοοι δύο διαφορετικών κρατών μελών αντιμετωπίζονται ομοίως σε διαφορετική κατάσταση, με συνέπεια ο ένας από τους υπηκόους να τυγχάνει δυσμενέστερης μεταχείρισης σε σχέση με τον άλλο (15). Επίσης, φορολογική μεταχείριση που δεν προβαίνει σε διαφορετική αντιμετώπιση μιας εσωτερικής από μια διασυννοριακή κατάσταση, αλλά δημιουργεί περιορισμό στις διασυννοριακές δραστηριότητες, μπορεί, παρόμοια, να συγκρούεται με τη ΣΛΕΕ.

Εν προκειμένω, αν η Οδηγία καταλήξει να αντιμετωπίζει αυστηρότερα τους από απόσταση από άλλο κράτος μέλος εργαζομένους σε σχέση με τους από απόσταση εντός του ίδιου κράτους μέλους εργαζομένους, δεν αποκλείεται το ζήτημα αυτό να προκαλέσει διαφορές μετά τη θέση σε ισχύ της Οδηγίας και την ενσωμάτωσή της από τα κράτη μέλη.

VII. Αρθρογραφία

4. Συμπερασματικά

Η πρόταση Οδηγίας για την αντιμετώπιση των εικονικών οντοτήτων συνιστά ένα ακόμη υπό διαμόρφωση μέτρο για την καταπολέμηση των πρακτικών φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, μεταξύ άλλων μέσω της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων, οι οποίες δεν καλύπτονται κατά μία άποψη πλήρως από το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο της Ένωσης. Ωστόσο, οι αρκετά «ελαστικοί» ορισμοί της πρότασης, οι απαιτήσεις ύπαρξης υπόστασης που θέτει, που δεν φαίνεται να λαμβάνουν πλήρως υπόψη τα πραγματικά τρέχοντα επιχειρηματικά μοντέλα, τα οποία εκμεταλλεύονται ολοένα και περισσότερο την τηλεργασία και την ψηφιακή οικονομία και η θέση τελικά σοβαρού βάρους απόδειξης στον υπόχρεο, σε περίπτωση μη πληρωσης των ελάχιστων προϋποθέσεων υπόστασης καθώς και βαρύτερων συνεπειών σε περίπτωση «απόδειξης» εικονικότητας ή μη ανατροπής του τεκμηρίου εικονικότητας [αντίθετα και με τη νομολογία του ΔΕΕ περί (μη) θέσπισης «γενικών» τεκμηρίων φοροαποφυγής], αναμένεται να προκαλέσουν όχι αμελητέα ζητήματα μετά τη θέση της σε ισχύ, αν παραμείνει ως έχει, από την άποψη της συμφωνίας της με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΕΕ.



**Ο κύριος Πέτρος Πανταζόπουλος είναι Δικηγόρος, ΔΝ, Μεταδιδάκτορας Νομικής Σχολής Αθηνών*

VII. Αρθρογραφία

(1) Ferrett, Gravino, Merler, «Ευρωπαϊκή προστιθέμενη αξία της νομοθετικής έκθεσης σχετικά με την επίτευξη διαφάνειας, συντονισμού και σύγκλισης στις πολιτικές όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση».

(2) Πρβλ. το Ψήφισμα της 16.12.2015 («Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ζητεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να υποβάλει νομοθετική πρόταση για: - την προσαρμογή του ορισμού της «μόνιμης εγκατάστασης» κατά τρόπο ώστε οι εταιρείες να μην μπορούν να αποφεύγουν τεχνηέντως την υποκείμενη σε φορολογία παρουσία τους στα κράτη μέλη στα οποία έχουν οικονομική δραστηριότητα· Ο ορισμός αυτός θα πρέπει επίσης να αφορά και καταστάσεις στις οποίες οι εταιρείες που ασκούν εξ ολοκλήρου άυλες ψηφιακές δραστηριότητες θεωρείται ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος εφόσον διατηρούν σημαντική ψηφιακή παρουσία στην οικονομία της εν λόγω χώρας· - τη θέσπιση ορισμού σε επίπεδο Ένωσης για την ελάχιστη «οικονομική ουσία», που να καλύπτει επίσης την ψηφιακή οικονομία, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι εταιρείες δημιουργούν πραγματικά και προσθέτουν αξία στην οικονομία του κράτους μέλους στο οποίο έχουν φορολογική παρουσία. Οι δύο ανωτέρω ορισμοί θα πρέπει να εντάσσονται σε μια ρητή απαγόρευση των λεγόμενων “εταιρειών γραμματοκιβωτίου”.»), το Ψήφισμα της 6.7.2016 («... καλεί την Επιτροπή να θεσπίσει σαφή νομοθεσία σχετικά με τον ορισμό της οικονομικής υπόστασης, της δημιουργίας αξίας και της μόνιμης εγκατάστασης, με σκοπό την αντιμετώπιση, ιδίως, του ζητήματος των εικονικών εταιρειών» και το Ψήφισμα της 26.3.2019 («... επαναλαμβάνει το αίτημά του για σαφή ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης και της σημαντικής οικονομικής παρουσίας κατά τρόπον ώστε οι εταιρείες να μην μπορούν να αποφεύγουν τεχνηέντως την φορολογητέα παρουσία τους στα κράτη μέλη στα οποία έχουν οικονομική δραστηριότητα

· [...] ... δεν υπάρχει ενιαίος ορισμός των εικονικών εταιρειών, δηλ. εταιρειών εγγεγραμμένων σε μια δικαιοδοσία μόνο για λόγους φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής και χωρίς οποιαδήποτε σημαντική οικονομική παρουσία· ωστόσο υπογραμμίζει ότι απλά κριτήρια όπως η πραγματική οικονομική δραστηριότητα ή η φυσική παρουσία του προσωπικού που εργάζεται για την επιχείρηση, θα μπορούσαν να αποτελέσουν εργαλεία εντοπισμού και καταπολέμησης της εξάπλωσης των εταιρειών-βιτρινών. επαναλαμβάνει την έκκλησή του για σαφή ορισμό· [...] ... τα κράτη μέλη θα πρέπει να υποχρεούνται να διασφαλίζουν ότι οι διασυνοριακές μετατροπές αντιστοιχούν στην πραγματική άσκηση μιας πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας, μεταξύ άλλων στον ψηφιακό τομέα, προκειμένου να αποφευχθεί η δημιουργία εικονικών εταιρειών· [...] ... καλεί την Επιτροπή να διενεργήσει, εντός δύο ετών, ελέγχους καταλληλότητας των διασυνδεδεμένων νομοθετικών και πολιτικών πρωτοβουλιών που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση της χρήσης εικονικών εταιρειών στο πλαίσιο της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής, του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες». Βλ. και την μελέτη που εκπόνησε η Υπηρεσία Έρευνας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου με τίτλο «An overview of shell companies in the European Union» (επισκόπηση των εικονικών επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση), διαθέσιμη στον ιστότοπο [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_STU\(2018\)627129](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_STU(2018)627129), κατά την οποία τέτοιες επιχειρήσεις μπορούν να διακριθούν ως εξής: (α) «ανώνυμες» εταιρίες (anonymous shell companies), οι οποίες αποσκοπούν στην επίτευξη της ανωνυμίας του τελικού πραγματικού τους δικαιούχου (UBO), (β) εταιρίες του γραμματοκιβωτίου (letterbox companies), οι οποίες είναι τυπικά εγγεγραμμένες σε ένα κράτος, ενώ η ουσιαστική οικονομική τους δραστηριότητα λαμβάνει χώρα σε άλλο κράτος και (γ) εταιρίες ειδικού σκοπού (special purpose entities), οι οποίες έχουν πολύ λίγους ή καθόλου υπαλλήλους και καμία φυσική παρουσία, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις τους αντιπροσωπεύουν ως επί το πλείστον επενδύσεις σε ή από άλλες χώρες. Για τα παραπάνω βλ. και Παπαδάκη I., Unshell Directive: Η καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω χρήσης «εικονικών» επιχειρήσεων, ΔΕΕ 2023, σελ. 439.

VII. Αρθρογραφία

(3) Βλ. European Commission, Questions and Answers on the Commission's proposal to end the misuse of shell entities, 22 December 2021, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6968. Βλ. και το σχετικό ενημερωτικό δελτίο, Unshell, Preventing the use of shell companies for tax abuse, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/Factsheet%20Unshell.pdf. Βλ. και European Commission, Taxation and Customs Union, Unshell, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/unshell_en?pk_campaign=unshell&pk_source=twitter&pk_medium=social.

(4) Βλ. Σαββαΐδου Κ., Η πρόταση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων πρόληψης της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς ("ATAD 3"), Επιχείρηση 2023, σελ. 43.

(5) Κατά τα άρθρο 4 ως «σχετικό εισόδημα» νοείται το εισόδημα που εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες κατηγορίες: α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβανομένων κρυπτοστοιχείων, β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από διανοητική ιδιοκτησία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία ή εμπορεύσιμες άδειες· γ) μερίσματα και εισόδημα από τη διάθεση μετοχών· δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση· ε) εισόδημα από ακίνητα· στ) εισοδήματα από κινητά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από ταμειακά διαθέσιμα, μετοχές ή τίτλους, που κατέχονται για ιδιωτικούς σκοπούς και έχουν λογιστική αξία άνω του ενός εκατομμυρίου ευρώ· ζ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες· η) έσοδα από υπηρεσίες τις οποίες η επιχείρηση έχει αναθέσει εξωτερικά σε άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

(6) Η αρχική πρόταση Οδηγίας περιλάμβανε και άλλη μία κατηγορία εξαιρούμενων εταιρειών, αυτές που απασχολούν τουλάχιστον πέντε υπαλλήλους αποκλειστικά για δικές τους δραστηριότητες, εξαίρεση που απαλείφθηκε από το κείμενο που υιοθέτησε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

(7) Ravelli F., Strik A., Will Remote Working Mark the End of Substance Requirements?, European Taxation 2023 (Volume 63), No. 6.

(8) Πρβλ. και την τροπολογία που πρότεινε ακριβώς το Κοινοβούλιο στην πρόταση Οδηγίας για την οποία γίνεται λόγος στο παρόν: «Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας και ενέχουν κίνδυνο να διαπιστωθεί ότι στερούνται υπόστασης και χρησιμοποιούνται με κύριο σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος θα πρέπει να δηλώνουν, στην ετήσια φορολογική τους δήλωση, ότι διαθέτουν ελάχιστο επίπεδο πόρων, συγκεκριμένα εργαζομένους και χώρους στο κράτος μέλος φορολογικής κατοικίας και να προσκομίζουν σχετικά αποδεικτικά έγγραφα. Οι απαιτήσεις σχετικά με τους χώρους σε ένα κράτος μέλος θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη την αυξανόμενη επικράτηση της τηλεργασίας, λόγω της οποίας οι νόμιμες επιχειρήσεις περιορίζουν σταδιακά τους χώρους τους και αποφεύγουν να διατηρούν χώρους για αποκλειστική χρήση.»

VII. Αρθρογραφία

(9) Λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι και άλλοι αντικαταχρηστικοί κανόνες υφίστανται ήδη τόσο στην Οδηγία ATAD όσο και σε άλλα ενωσιακά νομοθετήματα, πχ. στην Οδηγία DAC.

(10) Βλ. Σαββαΐδου Κ. Η πρόταση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων πρόληψης της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς (“ATAD 3”), Επιχείρηση 2023, σελ. 137.

(11) Πρβλ. EFTA απόφ. της 9.7.2014 στις συνεκδ. υποθ. E-3/13 και 20/13: «Το κατά πόσον η εν λόγω οντότητα ασκεί πραγματική και γνήσια οικονομική δραστηριότητα δεν μπορεί να απαντηθεί αφηρημένα. Εξαρτάται από τους πραγματικούς όρους του καταστατικού της οντότητας, όπως, στην προκειμένη περίπτωση, το καταστατικό του καταπιστεύματος, και τις πραγματικές δραστηριότητες της εν λόγω οντότητας και της διοίκησής της. Εάν μια συγκεκριμένη αξιολόγηση αποκαλύψει, για παράδειγμα, ότι το καταπίστευμα είναι εμπλέκεται στη διαχείριση εταιρειών ενός ομίλου ή σε άλλες δραστηριότητες για λογαριασμό ενός ομίλου, όπως η διαχείριση μιας δεξαμενής πόρων, και η πραγματική του σύσταση αντικατοπτρίζει την πραγματική του δραστηριότητές της, πρέπει να θεωρηθεί ως πραγματική και γνήσια οικονομική δραστηριότητα, η οποία συνιστά εγκατάσταση. Όπως ανέφερε η Επιτροπή απαντώντας σε ερώτηση της έδρας, δεν απαιτείται οι οικονομικές δραστηριότητες να πραγματοποιούνται στο κράτος EOX της εγκατάστασης. Αρκεί να ασκούνται στον EOX.»

(12) Για το ζήτημα της συμβατότητας δευτερογενούς ενωσιακού δικαίου με τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες βλ. ΔΕΕ υπόθ. C-694/20, απόφ. της 8.12.2022. Για την απόφαση αυτή γενικά βλ. Πανταζόπουλου Π., Παρατηρήσεις στην ΔΕΕ υπόθ. C-694/20, απόφ. της 8.12.2022 - Το δικηγορικό απόρρητο υπό την Οδηγία DAC 6: Περιεχόμενο και όρια, ΔΕΕ 2023, σελ. 122.

(13) Βλ. και άρθρα 45 – 48 ΣΛΕΕ, που κατοχυρώνουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Αυτή προστατεύει τους τελευταίους από τη διαφορετική μεταχείρισή τους στους τομείς της απασχόλησης, των αμοιβών και άλλων όρων εργασίας. Ειδικότερα, προστατεύεται το δικαίωμα του προσώπου να υποβάλλει αίτηση για μια θέση εργασίας που πράγματι προσφέρεται, να μετακινείται ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών για το σκοπό αυτό, να διαμένει σε ορισμένο κράτος μέλος, προκειμένου να αναλάβει εκεί εργασία, όπως και να παραμένει σε ένα κράτος μέλος μετά τη διακοπή της απασχόλησής του.

(14) Βλ. για παράδειγμα ΔΕΚ 2.10.2008, C-360/06, Heinrich Bauer Verlag.

(15) Βλ. αποφάσεις ΔΕΚ στις υποθέσεις Futura (C-250/95), Wielockx (C-80/94), Asscher (C-107/94), Royal Bank of Scotland (C-311/97) και Schumacker (C-279/93) για υποθέσεις εθνικού δικαίου και Compagnie de Saint-Gobain (C-307/97) για μια υπόθεση σχετικά με φορολογικές συμβάσεις.

VIII. Επισκόπηση αρθρογραφίας σε επιστημονικά περιοδικά

A. Ελληνική αρθρογραφία

- Νασόπουλος Αντ. Φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων Φ.Ε. 2023 - Πρακτικά παραδείγματα - Μέρος Α΄, , Επιχείρηση, τ. 209/2023, σελ. 965
- Πανταζόπουλος Π. Η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών - Εργαλείο για την ταχύτερη περαίωση των φορολογικών διαφορών ή «σταθερή» παρεκτροπή από το σύστημα επίλυσης αυτών των διαφορών; Επιχείρηση, τ. 207/2023, Σελ. 767
- Πέτρος Πανταζόπουλος, Το κριτήριο της ελάχιστης οικονομικής υπόστασης της πρότασης Οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων πρόληψης της κατάχρησης εικονικών οντοτήτων για φορολογικούς σκοπούς («ATAD 3») υπό το πρίσμα της διασυνοριακής απασχόλησης εργαζομένων – Ζητήματα και αβεβαιότητες, Μελέτη ΕφΔΔ, 1/2023
- Παπαδάκης Ιωαν. Η θέση της φορολογίας έναντι των φυσικών καταστροφών: παροχή ελαφρύνσεων ή θέσπιση φορολογικών μέτρων ανάπτυξης; ΔΕΕ 12/2023, Σελ. 1398
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκη Β. Οι πρωτοβουλίες για δίκαιη φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας, Επιχείρηση, τ. 207/2023, Σελ. 756

VIII. Επισκόπηση αρθρογραφίας σε επιστημονικά περιοδικά

B. Ξενόγλωσση αρθρογραφία

- Báez Moreno Andrés, Brauner Yariv, 'Pillar One and Alchemy: What Can We Learn from past Mistakes', (2023), 51, Intertax, Issue 12, pp. 811-821, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/51.12/TAXI2023079>
- Brederode Tim van, Casano F., EU Public Intervention in the Energy Market: A Stroke of Good Luck or Misfortune?, Intertax, Volume 51, Issue 11 (2023) pp. 754 – 770, <https://doi.org/10.54648/taxi2023068>
- Desmyttere, F., Digital Platform Reporting (DAC7): Fundamental Considerations Regarding the Notion of “Relevant Activity” – A Belgian Case Study European Taxation 2023 (Volume 63), No. 11 DOI <https://doi.org/10.59403/1rf3dh0>
- Dourado Ana Paula, 'Editorial: Would Pillar One Fix the Broken System?', (2023), 51, Intertax, Issue 12, pp. 808-810, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/51.12/TAXI2023083>
- Farri Francesco, 'The Fiat Chrysler Finance Europe Case: One Step Forward Towards an Appropriate Application of the Ban on State Aid', (2023), 32, EC Tax Review, Issue 6, pp. 267-273, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/32.6/ECTA2023033>
- García Antón, R.; Öner, C., Public Health Taxes: Should Sugar-Sweetened Beverages Be Taxed? If So, How? World Tax Journal 2023 (Volume 15), No. 4 DOI <https://doi.org/10.59403/1y9cy8a>

VIII. Επισκόπηση αρθρογραφίας σε επιστημονικά περιοδικά

- Kalampaliki, K., Recent Amendments to the Greek Shipping Tax Regime in Compliance with EU State Aid Rules, European Taxation 2024 (Volume 64), No. 1 DOI <https://doi.org/10.59403/1dtjkc>
- Konstantinou Katherina, Konstantinou Melina, Modernization and Digitalization of the EU Withholding Tax Procedure: Opportunities Offered by the FASTER Initiative, EC Tax Review Volume 32, Issue 6 (2023) pp. 274 – 278
- Korving, J.J.A.M., European Taxation 2023 (Volume 63), No. 12, “BEFIT and HOT: FASTER and SAFE!” EU Law or Slogan for Slimming Pills? DOI <https://doi.org/10.59403/2jy6hxp>
- Monsenego Jérôme, Targeted Measures Against Intra-Group Debt Financing: What Needs and Design Options in Light of the ATAD, Transfer Pricing Rules, and Pillar 2?, Intertax Volume 51, Issue 10 (2023) pp. 682 – 696 <https://doi.org/10.54648/taxi2023063>
- Myronicheva, H.; Zeijden, F.M. van der, Where and How Do Tax and “Environmental, Social and Governance” Factors Intersect? European Taxation 2023 (Volume 63), No. 12 DOI <https://doi.org/10.59403/27cw53n>
- Neugebauer, J.; Richard, S., Pillar Two Implementation – Bill Submitted to Parliament, European Taxation 2023 (Volume 63), No. 12, DOI <https://doi.org/10.59403/2q30ha3>
- Pehlivan, R.; Slooten, G.J. van, The CBAM Transitional Phase: Advancing Compliance to the Next Level, European Taxation 2024 (Volume 64), No. 1 DOI <https://doi.org/10.59403/3tksm0b>
- Pereira, R. Codorniz Leite, Pillar Two and Developing Countries: The Perils of Jurisdictional Blending World Tax Journal 2023 (Volume 15), No. 4 DOI <https://doi.org/10.59403/17a06w8>

VIII. Επισκόπηση αρθρογραφίας σε επιστημονικά περιοδικά

- Popa, O., An Overview of the HOT Proposal European Taxation 2023 (Volume 63), No. 11 DOI <https://doi.org/10.59403/2zjc3q8>
- Schreier Nora, Anderwald Anna, 'VAT as a Policy Instrument in the European Union A legal framework for pursuing policy objectives in VAT law', (2023), 32, EC Tax Review, Issue 6, pp. 239-252, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/32.6/ECTA2023030>
- Schwartz, C., Taxation of Remote Workers – Is the Allocation of Taxation Rights in Line with the Benefit Principle? World Tax Journal 2023 (Volume 15), No. 4, DOI <https://doi.org/10.59403/sxfvyd>
- Senyk Mariya, Case Law Trends: Adjustment of Deductions in case of the Abandonment of an Investment Project: Some Remarks in Light of the Judgments of the CJEU in ITH Comercial Timisoara (C-734/19), Skellefteå Industrihus (Case C-248/20) and Vittamed Technologijos (C-293/21), Intertax, Volume 51, Issue 10 (2023) pp. 703 – 711 <https://doi.org/10.54648/taxi2023064>
- Stöber Michael, 'The Charter of Fundamental Rights and EU Tax Directives', (2023), 32, EC Tax Review, Issue 5, pp. 203-213, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/32.5/ECTA2023026>
- Xygka, A., BEFIT: A Blast From the Past or a Modernized Approach to Tax Simplification?, 11 December 2023, European Taxation 2024 (Volume 64), No. 1, DOI <https://doi.org/10.59403/3f130y8>

Το υλικό αυτό περιέχει αποκλειστικά και μόνο γενικές πληροφορίες και η έδρα Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης δεν δύναται να εκληφθεί ότι δι' αυτού παρέχει συμβουλές ή υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, προτείνουμε ότι οι αναγνώστες θα πρέπει να αναζητήσουν εξειδικευμένες συμβουλές σχετικά με κάθε ειδικό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν. Η έδρα Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης δεν αποδέχεται ευθύνη για οιαδήποτε ζημία υποστεί οποιοσδήποτε που βασίσθηκε στο παρόν. Το εν λόγω υλικό απηχεί αποκλειστικά την άποψη των συγγραφέων και σε καμία περίπτωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ή του Education, Audiovisual and Culture Executive Agency, τα οποία δεν ευθύνονται για οποιαδήποτε τυχόν χρήση των περιεχόμενων πληροφοριών.

Στην Έδρα Jean Monnet σεβόμαστε την ιδιωτικότητά σας και δεσμευόμαστε να διασφαλίζουμε το απόρρητο και την εμπιστευτικότητα των προσωπικών σας δεδομένων. Σε συμμόρφωση με τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (679/2016/EE - GDPR), χρειαζόμαστε τη συναίνεσή σας για να σας ενημερώνουμε για τις δραστηριότητες της Έδρας και να σας προσκαλούμε σε εκδηλώσεις, ομιλίες και συνέδρια που διοργανώνει. Μπορείτε να ανακαλέσετε οποτεδήποτε την παραπάνω συναίνεσή σας, καθώς και να ασκήσετε τα δικαιώματα που σας παρέχει η σχετική με τα προσωπικά δεδομένα νομοθεσία.

Νομική Σχολή ΑΠΘ, Πανεπιστημιούπολη, 54124 Θεσσαλονίκη, T: +30 2310 996510, F: +30 2310 995272, E: info@law.auth.gr

© 2024 Όλα τα δικαιώματα κατοχυρωμένα.

Για να μη λαμβάνετε emails σχετικά με αυτό το θέμα, παρακαλώ όπως αποστείλετε ένα απαντητικό email με τη λέξη “Unsubscribe” στο πεδίο του θέματος.