



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 25.11.2013
COM(2013) 814 final

2013/0400 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

**για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/96/ΕΕ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς
το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών
μελών**

{SWD(2013) 473 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1. ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Το ζήτημα της διάβρωσης της εταιρικής φορολογικής βάσης είναι πολύ ψηλά στην πολιτική ατζέντα πολλών χωρών τόσο εντός όσο και εκτός ΕΕ, ενώ συμπεριλαμβανόταν στην ημερήσια διάταξη πρόσφατων συναντήσεων στο πλαίσιο της G20 και της G8¹. Ο ΟΟΣΑ ασχολείται επί του παρόντος με το θέμα της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (base erosion and profit shifting - BEPS), πράγμα το οποίο τυγχάνει ευρείας αποδοχής².

Η διπλή μη φορολόγηση είναι ένας από τους βασικούς τομείς της ΕΕ για επείγουσα και συντονισμένη δράση: αποτελεί μέρος μιας συνεχιζόμενης προσπάθειας για τη βελτίωση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, με την εξάλειψη των φορολογικών κενών που δημιουργούνται από την αξιοποίηση των διαφορών στα εθνικά φορολογικά συστήματα. Η διπλή μη φορολόγηση στερεί από τα κράτη μέλη σημαντικά έσοδα και δημιουργεί αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά.

Ένα συγκεκριμένο παράδειγμα διπλής μη φορολόγησης εντοπίστηκε το 2009 στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας στον τομέα της φορολογίας επιχειρήσεων³ όσον αφορά ορισμένες ασυμφωνίες σε σχέση με υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα. Από τις απαντήσεις στη δημόσια διαβούλευση που διεξήγαγε η Επιτροπή το 2012 για τη διπλή μη φορολόγηση⁴ προέκυψε ότι, κατά γενικό κανόνα, οι εν λόγω ασυμφωνίες ήταν ανεπιθύμητες.

Οι ρυθμίσεις υβριδικών δανείων είναι χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν χαρακτηριστικά τόσο δανεισμού όσο και ιδίων κεφαλαίων. Λόγω των διαφορετικών φορολογικών χαρακτηρισμών που δίνουν τα κράτη μέλη στα υβριδικά δάνεια (χρέος ή ίδια κεφάλαια), οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενός διασυννοριακού υβριδικού δανείου αντιμετωπίζονται ως εκπεστέα από τον φόρο δαπάνη σε ένα κράτος μέλος (το κράτος μέλος του πληρωτή) και ως αφορολόγητη διανομή κερδών (μέρισμα) σε άλλο κράτος μέλος (στο κράτος μέλος του εισπράττοντος) με αποτέλεσμα ανεπιθύμητη διπλή μη φορολόγηση.

Για την επίλυση του προβλήματος, η ομάδα του κώδικα δεοντολογίας υιοθέτησε κατευθύνσεις, σύμφωνα με τις οποίες το κράτος μέλος αποδέκτης θα πρέπει να ακολουθεί τους φορολογικούς χαρακτηρισμούς που δίνει το κράτος μέλος προέλευσης σε πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο υβριδικών δανείων (δηλαδή καμία φορολογική απαλλαγή δεν θα πρέπει να χορηγείται για πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο υβριδικών δανείων που είναι εκπεστέες στο κράτος μέλος προέλευσης)⁵.

¹ Τελικές δηλώσεις στην συνάντηση ηγετών της G20 στις 18-19 Ιουνίου 2012· Ανακοινωθέν κατά την συνάντηση των υπουργών οικονομικών και των διοικητών των κεντρικών τραπεζών της G20 στις 5-6 Νοεμβρίου 2012, στις 15-16 Φεβρουαρίου 2013 και στις 18-19 Απριλίου 2013· Κοινή δήλωση των υπουργών οικονομικών του ΗΒ και της Γερμανίας στο περιθώριο της συνάντησης της G20 τον Νοέμβριο του 2012· Ανακοινωθέν της συνόδου κορυφής της G8 στις 17-18 Ιουνίου 2013.

² ΟΟΣΑ, Αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών, 2013

³ Ο κώδικας δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων παρουσιάστηκε στα συμπεράσματα του Συμβουλίου Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών (ECOFIN) της 1ης Δεκεμβρίου 1997.

⁴ Στις 29 Φεβρουαρίου 2012 η Επιτροπή ξεκίνησε μια διερευνητική διαβούλευση σχετικά με τη διπλή μη φορολόγηση και τις πιθανές επιπτώσεις της στην εσωτερική αγορά.

⁵ «Στο μέτρο που οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ρυθμίσεων υβριδικού δανείου θεωρούνται ως εκπεστέα από τον φόρο δαπάνη για τον οφειλέτη, τα κράτη μέλη δεν απαλλάσσουν τις εν λόγω πληρωμές ως διανομές κερδών στο πλαίσιο απαλλαγής των συμμετοχών» (έκθεση της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας της 25ης Μαΐου 2010 (έγγρ. 10033/10, FISC 47), σκέψη 31).

Ωστόσο, η λύση που συμφωνήθηκε από την ομάδα του κώδικα δεοντολογίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί με ασφάλεια βάσει της οδηγίας 2011/96⁶, όπως τροποποιήθηκε λόγω της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Κροατίας⁷, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (οδηγία «μητρικών-θυγατρικών» — «ΟΜΘ»). Η οδηγία αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη, υπό ορισμένες προϋποθέσεις επιλεξιμότητας, να απαλλάσσουν από τη φορολογία (ή να χορηγούν πίστωση σε περίπτωση φορολόγησης στην αλλοδαπή) τις διανομές κερδών που ελήφθησαν από μητρικές εταιρείες εκ μέρους θυγατρικών τους που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η διανομή κερδών έχει αντιμετωπιστεί ως εκπεστέα από τον φόρο πληρωμή στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η καταβάλλουσα την πληρωμή θυγατρική.

Τόσο το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, στα συμπεράσματα του Μαρτίου 2012, όσο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στο ψήφισμά του της 19ης Απριλίου 2012, έχουν τονίσει την ανάγκη ανάπτυξης συγκεκριμένων μέσων για τη βελτίωση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ζήτησε την επανεξέταση της ΟΜΘ, προκειμένου να εξαιρεθεί η φοροδιαφυγή μέσω υβριδικών χρηματοοικονομικών μέσων στην ΕΕ.

Το σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, που εγκρίθηκε από την Επιτροπή στις 6 Δεκεμβρίου 2012⁸ προσδιορίζει την αντιμετώπιση των ασυμφωνιών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων ως μια από τις δράσεις που θα έπρεπε να αναληφθεί βραχυπρόθεσμα (2013). Στο πλαίσιο αυτό, το σχέδιο δράσης αναφέρει *«Διεξοδικές συζητήσεις με τα κράτη μέλη κατέδειξαν ότι, σε συγκεκριμένη περίπτωση, μια αποδεκτή λύση δεν μπορεί να επιτευχθεί χωρίς νομοθετική τροποποίηση της οδηγίας σχετικά με τις μητρικές/θυγατρικές εταιρείες. Στόχος είναι να διασφαλίζεται ότι η εφαρμογή της οδηγίας δεν εμποδίζει ακούσια την αποτελεσματική δράση κατά της διπλής μη φορολόγησης στον τομέα δομών των υβριδικών δανείων»*.

Επίσης, στο σχέδιο δράσης ανακοινώθηκε επανεξέταση των διατάξεων κατά των καταχρήσεων στις οδηγίες για την εταιρική φορολογία, συμπεριλαμβανομένης της ΟΜΘ, με στόχο την εφαρμογή των αρχών που διέπουν την σύσταση της Επιτροπής σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό⁹. Στη σύσταση συνιστάται στα κράτη μέλη να υιοθετήσουν έναν γενικό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων («ΓΚΑΚ») ως αντίβαρο των πρακτικών του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

Παρόλο που η ισχύουσα ΟΜΘ περιέχει ρήτρα απαγόρευσης των καταχρήσεων, στερείται σαφήνειας και θα μπορούσε να δημιουργήσει σύγχυση. Η συμπερίληψη του πιο ολοκληρωμένου ΓΚΑΚ, προσαρμοσμένου στις ιδιαιτερότητες της οδηγίας σχετικά με τις μητρικές/θυγατρικές εταιρείες, σύμφωνα με τις αρχές που αναφέρονται στη σύσταση για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό θα άρει τις δυσκολίες αυτές και θα βελτιώσει την αποτελεσματικότητα των μέτρων που λαμβάνονται σε εθνικό επίπεδο για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής, ενισχύοντας παράλληλα συντονισμένες δράσεις των κρατών μελών και διασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη, όπως έχουν ερμηνευτεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης («ΔΕΕ»).

⁶ Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 345 της 29.12.2011, σ. 8).

⁷ Οδηγία 2013/13/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Μαΐου 2013, για την προσαρμογή ορισμένων οδηγιών στον τομέα της φορολογίας, λόγω της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Κροατίας (ΕΕ L 141 της 28.5.2013, σ. 30).

⁸ COM(2012) 722.

⁹ C(2012)8806.

Στις 21 Μαΐου 2013, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε ψήφισμα¹⁰ με το οποίο τα κράτη μέλη καλούνται να υιοθετήσουν το σχέδιο δράσης της Επιτροπής και να εφαρμόσουν πλήρως τη σύσταση για τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο κάλεσε επίσης την Επιτροπή να εξετάσει ειδικά το πρόβλημα των υβριδικών ασυμφωνιών μεταξύ των διαφόρων φορολογικών συστημάτων που χρησιμοποιούνται στα κράτη μέλη, καθώς και να παρουσιάσει το 2013 πρόταση για την αναθεώρηση της ΟΜΘ, με σκοπό να αναθεωρηθεί η ρήτρα απαγόρευσης των καταχρήσεων και να εξαλειφθεί η διπλή μη φορολόγηση στην ΕΕ, όπως διευκολύνεται με τις υβριδικές ρυθμίσεις.

Στα συμπεράσματά του, της 22ας Μαΐου 2013, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο σημείωσε την πρόθεση της Επιτροπής να υποβάλει πρόταση πριν από το τέλος του έτους για την αναθεώρηση της οδηγίας σχετικά με τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες.

2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

Εκτός από τις εργασίες διαβούλευσης που διεξήχθησαν στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας και τη δημόσια διαβούλευση που δρομολόγησε η Επιτροπή σχετικά με τη διπλή μη φορολόγηση το 2012 (βλ. ανωτέρω στο σημείο 1), η Επιτροπή διοργάνωσε συνεδριάσεις τεχνικού χαρακτήρα με τα κράτη μέλη και με ενδιαφερόμενους φορείς τον Απρίλιο του 2013.

Εκτίμηση επιπτώσεων

Καταρτίστηκε εκτίμηση επιπτώσεων σχετικά με την τροποποίηση της ΟΜΘ. Η εκτίμηση επιπτώσεων εξετάζει διάφορες εναλλακτικές λύσεις για την τροποποίηση της ΟΜΘ και τις συγκρίνει με το σενάριο της «μη ανάληψης δράσης» ή της «διατήρησης του status quo».

Διαπιστώθηκε ότι η καταπολέμηση της διπλής μη φορολόγησης που απορρέει από τις υβριδικές χρηματοπιστωτικές ρυθμίσεις και ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός θα έχουν θετική επίπτωση στα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών τα οποία διαφορετικά θα υφίσταντο τις συνέπειες από τη συνολική μείωση των φόρων που καταβάλλουν τα εμπλεκόμενα μέρη και από τις πρόσθετες φορολογικές μειώσεις των δαπανών για τον φορολογικό σχεδιασμό και τις σχετικές ρυθμίσεις. Τα οφέλη από τις προτιμώμενες τροποποιήσεις δεν ήταν δυνατό να υπολογιστούν ποσοτικά στην εκτίμηση επιπτώσεων. Ωστόσο, τα αριθμητικά στοιχεία δεν είναι ουσιαστικής σημασίας στην απόφαση για την καταπολέμηση των υβριδικών χρηματοπιστωτικών ρυθμίσεων και της φοροδιαφυγής· καθοριστικό ρόλο στο θέμα αυτό διαδραματίζουν λόγοι ανταγωνισμού, οικονομικής αποτελεσματικότητας, διαφάνειας και δικαιοσύνης - που θα ωφεληθούν σε μεγάλο βαθμό την εσωτερική αγορά.

Ασυμφωνίες όσον αφορά τα υβριδικά δάνεια

Στην εκτίμηση επιπτώσεων διαπιστώθηκε ότι η καλύτερη επιλογή είναι να μην ισχύουν οι φορολογικές απαλλαγές στην ΟΜΘ για πληρωμές διανομής κερδών που εκπίπτουν από τον φόρο στο κράτος μέλος προέλευσης. Συνεπώς, το κράτος μέλος της αποδέκτριας εταιρείας (μητρική εταιρεία ή μόνιμο κατάστημα αυτής) θα φορολογεί το μέρος εκείνο των πληρωμών διανομής κερδών το οποίο εκπίπτει από τον φόρο στο κράτος μέλος της καταβάλλουσας τις πληρωμές θυγατρικής.

Διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιλογή ήταν η αποτελεσματικότερη επιλογή για την καταπολέμηση των υβριδικών χρηματοπιστωτικών ρυθμίσεων, δεδομένου ότι θα εξασφαλίσει συνοχή όσον αφορά τη μεταχείριση σε ολόκληρη την ΕΕ. Η επιλογή αυτή θα συμβάλει στην

¹⁰ Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 21ης Μαΐου 2013 σχετικά με την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και των φορολογικών παραδείσεων (2013/2060(INI))

επίτευξη του θεμελιώδους στόχου της ΟΜΘ, δηλαδή να δημιουργηθούν ισότιμοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ομίλων με μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται σε περισσότερα κράτη μέλη και ομίλων με μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος. Το επιθυμητό αποτέλεσμα είναι να φορολογούνται όλες οι επιχειρήσεις για τα πραγματοποιηθέντα κέρδη τους στο αντίστοιχο κράτος μέλος της ΕΕ και να μην δύναται καμία εταιρεία να αποφύγει την φορολογία εκμεταλλευόμενη νομικά κενά στον τομέα της υβριδικής χρηματοδότησης σε διασυνοριακές περιπτώσεις. Στόχος είναι να τεθεί τέρμα σε μια απαράδεκτη πρακτική σύμφωνα με την οποία οι εταιρείες διαφεύγουν της κατάλληλης φορολόγησης.

Διάταξη απαγόρευσης των καταχρήσεων

Στην εκτίμηση επιπτώσεων διαπιστώθηκε ότι η πιο αποτελεσματική εναλλακτική δυνατότητα θα ήταν η επικαιροποίηση των ισχυουσών διατάξεων της ΟΜΘ κατά των καταχρήσεων με βάση τους γενικούς κανόνες κατά των καταχρήσεων που προτείνονται στη σύσταση σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό του Δεκεμβρίου 2012 και να καταστεί υποχρεωτικό για τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν τον κοινό κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων.

Η επιλογή αυτή θα είναι η αποτελεσματικότερη όσον αφορά την καθιέρωση κοινού προτύπου διατάξεων για την αντιμετώπιση της καταχρηστικής εφαρμογής της ΟΜΘ. Μια κοινή διάταξη κατά των καταχρήσεων σε όλα τα κράτη μέλη θα διασφαλίσει σαφήνεια και ασφάλεια για όλους τους φορολογούμενους και όλες τις φορολογικές διοικήσεις. Τα υφιστάμενα μέτρα κατά των καταχρήσεων που εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη καλύπτουν ποικίλες μορφές και διαφορετικούς στόχους, δεδομένου ότι έχουν ως αντικείμενο την αντιμετώπιση, σε εθνικό επίπεδο, των ειδικότερων προβλημάτων των κρατών μελών και των χαρακτηριστικών των φορολογικών τους συστημάτων.

Η επιλογή αυτή θα εξασφαλίζει σαφήνεια, διότι θα ορίζει ρητά τι θα πρέπει να υιοθετήσουν τα κράτη μέλη ως κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων για τους σκοπούς της ΟΜΘ. Θα διασφαλίζει, συνεπώς, ότι τα μέτρα κατά των καταχρήσεων που θα θεσπίζουν και θα εφαρμόζουν τα κράτη μέλη της ΕΕ δεν θα έχουν πρόβλημα συμμόρφωσης. Επιπλέον, θα υπάρχει ισότιμη εφαρμογή της οδηγίας της ΕΕ χωρίς δυνατότητες για «ρυθμιστικό αρμπιτράζ» (δηλ. για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο οι επιχειρήσεις να επενδύουν μέσω μεσολαβητών σε κράτη μέλη στα οποία η διάταξη απαγόρευσης των καταχρήσεων είναι λιγότερο αυστηρή ή όταν δεν υφίσταται κανόνας).

3. ΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Η πρόταση αποβλέπει στην αντιμετώπιση ασυμφωνιών όσον αφορά υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της ΟΜΘ και στην καθιέρωση ενός γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων με σκοπό να προστατευθεί η λειτουργία της εν λόγω οδηγίας.

Οι στόχοι αυτοί απαιτούν τροποποίηση της ΟΜΘ, και ως εκ τούτου η μόνη δυνατή επιλογή είναι η υποβολή πρότασης οδηγίας από την Επιτροπή. Σε θέματα άμεσης φορολογίας, η αντίστοιχη νομική βάση είναι το άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), βάσει του οποίου η Επιτροπή δύναται να εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των διατάξεων των κρατών μελών οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Οι στόχοι της πρωτοβουλίας δεν μπορούν να επιτευχθούν σε ικανοποιητικό βαθμό μονομερώς από τα κράτη μέλη. Είναι ακριβώς αυτές οι διαφορές μεταξύ εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση υβριδικών τρόπων χρηματοδότησης που επιτρέπουν στους φορολογούμενους, ιδίως ομίλους επιχειρήσεων, να εφαρμόζουν διασυνοριακές

στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που οδηγούν σε στρεβλώσεις των κεφαλαιακών ροών και του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά. Επιπλέον, και από γενικότερη άποψη, οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των προσεγγίσεων των κρατών μελών κατά της καταχρηστικής συμπεριφοράς οδηγούν σε έλλειψη ασφάλειας δικαίου και υπονομεύουν τον ίδιο τον στόχο της ΟΜΘ, δηλαδή την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή συνένωση εταιρειών από διαφορετικά κράτη μέλη. Απαιτείται η ανάληψη δράσης σε επίπεδο ΕΕ για την καλύτερη επίτευξη του στόχου της πρωτοβουλίας. Ως εκ τούτου, οι προτεινόμενες τροποποιήσεις είναι σύμφωνες με την αρχή της επικουρικότητας. Οι προτεινόμενες τροποποιήσεις συμφωνούν επίσης με την αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι δεν υπερβαίνουν ό, τι είναι αναγκαίο για να αντιμετωπιστούν τα περί ων ο λόγος ζητήματα και, ως εκ τούτου, για να επιτευχθούν οι στόχοι των Συνθηκών, ιδίως δε η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Αρχή της επικουρικότητας

Ασυμφωνίες όσον αφορά τα υβριδικά δάνεια

Η μεμονωμένη δράση κάθε κράτους μέλους για τις ασυμφωνίες όσον αφορά υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα δεν θα επιλύσει αποτελεσματικά το πρόβλημα, καθώς αυτό προκύπτει από την αλληλεπίδραση μεταξύ διαφόρων εθνικών φορολογικών συστημάτων. Πράγματι, μη συντονισμένες μεμονωμένες πρωτοβουλίες μπορούν να οδηγήσουν σε πρόσθετες ασυμφωνίες ή στη δημιουργία νέων φορολογικών εμποδίων στην εσωτερική αγορά.

Η τροποποίηση των συμβάσεων διπλής φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών δεν θα ήταν κατάλληλη μέθοδος για την αντιμετώπιση του θέματος, δεδομένου ότι κάθε ζεύγος χωρών ενδέχεται να καταλήξει σε διαφορετική λύση. Άλλες διεθνείς πρωτοβουλίες, όπως εκείνες που ανέλαβε ο ΟΟΣΑ όσον αφορά τη διάβρωση της εταιρικής φορολογικής βάσης, δεν θα είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τις συγκεκριμένες ανησυχίες της ΕΕ δεδομένου ότι αυτές απαιτούν τροποποίηση της υφιστάμενης νομοθεσίας της ΕΕ.

Τέλος, η συμφωνία, που επιτεύχθηκε στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας, να υιοθετηθεί από τα κράτη μέλη μια συντονισμένη προσέγγιση μπορεί να εφαρμοστεί μόνο μετά την τροποποίηση της οδηγίας σχετικά με τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες, στην την οποία τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβούν χωρίς πρόταση της Επιτροπής.

Διάταξη απαγόρευσης των καταχρήσεων

Η ισχύουσα οδηγία σχετικά με τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εθνικές διατάξεις ή βασιζόμενες σε συμφωνίες διατάξεις που είναι αναγκαίες για την αποφυγή φορολογικών απατών ή καταχρήσεων. Η διάταξη αυτή πρέπει ωστόσο να διαβάζεται όπως ερμηνεύεται από το ΔΕΕ. Η νομολογία του ΔΕΕ καθιερώνει την αρχή σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη δεν δύνανται να υπερβαίνουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου για την καταπολέμηση της καταχρηστικής συμπεριφοράς. Επιπλέον, η εφαρμογή μέτρων κατά των καταχρήσεων δεν πρέπει να οδηγήσει σε αποτελέσματα ασυμβίβαστα με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης.

Επιπλέον, τα υφιστάμενα μέτρα των κρατών μελών κατά των καταχρήσεων καλύπτουν ποικίλες μορφές και διαφορετικούς στόχους, δεδομένου ότι έχουν ως αντικείμενο την αντιμετώπιση, σε εθνικό επίπεδο, των ειδικότερων προβλημάτων των κρατών μελών και των χαρακτηριστικών των φορολογικών τους συστημάτων. Η σημερινή κατάσταση δεν παρέχει σαφήνεια στους φορολογούμενους και στις φορολογικές διοικήσεις.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η ανάληψη μεμονωμένης δράσης από κάθε κράτος μέλος δεν θα ήταν το ίδιο αποτελεσματική με την ανάληψη δράσης από την ΕΕ.

Αρχή της αναλογικότητας

Η υποχρέωση φορολόγησης περιορίζεται μόνο στο μέρος των πληρωμών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο υβριδικών χρηματοοικονομικών μέσων το οποίο είναι εκπεστέο στο κράτος μέλος προέλευσης.

Ο προτεινόμενος ΓΚΑΚ είναι σύμφωνος με τα όρια αναλογικότητας που προβλέπονται από τη νομολογία του ΔΕΕ.

Ως εκ τούτου, οι προτεινόμενες τροποποιήσεις συμφωνούν με την αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι δεν υπερβαίνουν ό, τι είναι αναγκαίο για να αντιμετωπιστούν τα περί ων ο λόγος ζητήματα.

Παρατηρήσεις όσον αφορά τα άρθρα

Η πρόταση αποσκοπεί στην τροποποίηση των αιτιολογικών σκέψεων, του άρθρου 1, του άρθρου 4 και στην επικαιροποίηση του παραρτήματος I μέρος Α της ισχύουσας οδηγίας ΟΜΘ. Οι τροποποιήσεις και η επικαιροποίηση περιέχονται στο άρθρο 1 της πρότασης.

Αιτιολογικές σκέψεις.

Με την προτεινόμενη τροποποίηση, οι αιτιολογικές σκέψεις εξηγούν ότι, προκειμένου να αποφευχθεί ότι οι διασυννοριακοί όμιλοι μητρικών και θυγατρικών εταιρειών έχουν μη ηθελημένα πλεονεκτήματα σε σύγκριση με τους ημεδαπούς ομίλους, οι φορολογικές απαλλαγές θα πρέπει να μην ισχύουν για πληρωμές διανομής κερδών που εκπίπτουν από τον φόρο στο κράτος μέλος προέλευσης.

Ο θεμελιώδης στόχος της ΟΜΘ είναι να δημιουργηθούν ισότιμοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ομίλων με μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται σε περισσότερα κράτη μέλη και ομίλων με μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος.

Την εποχή που εκδόθηκε η ΟΜΘ, οι διασυννοριακοί όμιλοι βρίσκονταν γενικά σε μειονεκτική θέση έναντι των εγχώριων ομίλων, λόγω της διπλής φορολόγησης της διανομής κερδών· επιπλέον, οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολόγησης ήταν ανεπαρκείς για να δημιουργήσουν στο εσωτερικό της ΕΕ συνθήκες ανάλογες με εκείνες της εσωτερικής αγοράς.

Για να επιτευχθεί η επιδιωκόμενη ουδετερότητα, η ΟΜΘ προέβλεπε (i) την κατάργηση της παρακράτησης φόρων στην πηγή για τις διανομές κερδών και (ii) την πρόληψη της οικονομικής διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών είτε με φορολογικές απαλλαγές είτε με πίστωση του φόρου στα κράτη μέλη των μητρικών εταιρειών.

Έκτοτε, η κατάσταση εξελίχθηκε με όλο και ταχύτερους ρυθμούς την τελευταία δεκαετία.

Η αύξηση των διασυννοριακών επενδύσεων παρέσχε στους διασυννοριακούς ομίλους τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν υβριδικά χρηματοοικονομικά μέσα αποκομίζοντας αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τις ασυμφωνίες μεταξύ των διαφορετικών εθνικών διατάξεων περί φορολογικής μεταχείρισης και από τους διεθνείς βασικούς κανόνες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Αυτό οδηγεί, εντός της ΕΕ, σε στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ διασυννοριακών και εθνικών ομίλων, που αντιβαίνει το πεδίο εφαρμογής της ΟΜΘ.

Άρθρο 1

Η προτεινόμενη οδηγία θα επιτρέπει στα κράτη μέλη να λάβουν μέτρα για την πρόληψη της απάτης και της φοροδιαφυγής. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπηρεσίες της Επιτροπής επεσήμαναν ότι η φορολογική απάτη αποτελεί μορφή ηθελημένης φοροδιαφυγής η οποία τιμωρείται εν γένει βάσει του ποινικού δικαίου, και ότι στις μεθόδους φοροδιαφυγής συγκαταλέγονται γενικά οι

παράνομες συμφωνίες στο πλαίσιο των οποίων η φορολογική οφειλή αποκρύπτεται ή αγνοείται¹¹.

Επιπλέον, για την αντιμετώπιση του κινδύνου κατάχρησης, προτείνεται να αντικατασταθεί η ισχύουσα διάταξη κατά των καταχρήσεων με τη θέσπιση ενός κοινού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, βάσει παρόμοιας ρήτρας που περιλαμβάνεται στη σύσταση σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό.

Άρθρο 4

Με την προτεινόμενη τροποποίηση, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το μόνιμο κατάστημά της αρνούνται τα οφέλη της φορολογικής απαλλαγής για διανομές κερδών που είναι εκπεστέες από το φόρο για τη θυγατρική της μητρικής εταιρείας.

Κατά συνέπεια, στο στοιχείο α) της παραγράφου ορίζεται ότι το κράτος μέλος της αποδέκτριας εταιρείας (μητρική εταιρεία ή το μόνιμο κατάστημά της) δεν φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη μόνο στο βαθμό που οι εν λόγω διανομές κερδών δεν εκπίπτουν στο κράτος μέλος προέλευσης (δηλαδή στο κράτος μέλος της θυγατρικής που διανέμει τα κέρδη). Το κράτος μέλος της αποδέκτριας εταιρείας φορολογεί, συνεπώς, το μέρος των κερδών που είναι εκπεστέο στο κράτος μέλος προέλευσης.

Καμία παρακράτηση φόρου στην πηγή δεν θα επιβαλλόταν επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρεία, εφόσον η πληρωμή στο κράτος μέλος της θυγατρικής θα αντιμετωπιζόταν ως πληρωμή τόκων βάσει της οδηγίας για τους τόκους και τα δικαιώματα. Εκκρεμεί στο Συμβούλιο πρόταση να ευθυγραμμιστεί το ισχύον κατώφλι συμμετοχής 25% στο μετοχικό κεφάλαιο που προβλέπει η οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα με το ποσοστό 10 % που προβλέπει η ΟΜΘ¹². Επιπλέον, κατά κανόνα, δρομολογούνται υβριδικές χρηματοπιστωτικές ρυθμίσεις στα κράτη μέλη με μηδενική παρακράτηση επί των τόκων που καταβάλλονται δυνάμει των εθνικών διατάξεων ή των διατάξεων συμβάσεων περί διπλής φορολόγησης.

Παράρτημα Ι, Μέρος Α

Οι προτεινόμενες τροποποιήσεις καλύπτουν τις επιλέξιμες εταιρείες που συμπεριλήφθηκαν στο πεδίο εφαρμογής του εταιρικού δικαίου των κρατών μελών μετά την αναδιατύπωση της οδηγίας. Η Επιτροπή έλαβε αίτημα επικαιροποίησης από την Ρουμανία.

Προς τον σκοπό αυτό, στο σημείο κγ) προστίθενται οι ακόλουθες δύο μορφές εταιρειών: «societăți în nume colectiv», «societăți în comandită simplă».

4. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η παρούσα πρόταση δεν έχει καμία δημοσιονομική επίπτωση για την ΕΕ.

¹¹ SWD (2012) 403, σ. 9.

¹² Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών (αναδιατύπωση) COM(2011) 714.

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/96/ΕΕ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 115,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου¹³,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής¹⁴,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Η οδηγία 2011/96/ΕΕ απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση φόρου στην πηγή και καταργεί τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας.
- (2) Τα οφέλη της οδηγίας 2011/96/ΕΕ δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καταστάσεις διπλής μη φορολόγησης και, επομένως, να αποφέρουν μη ηθελημένα φορολογικά πλεονεκτήματα σε ομίλους με μητρικές και θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μελών σε σύγκριση με ομίλους εταιρειών που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος.
- (3) Για την αποφυγή καταστάσεων διπλής μη φορολόγησης που προκύπτουν από ασυμφωνίες όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των διανεμόμενων κερδών μεταξύ των κρατών μελών, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το μόνιμο κατάστημά της δεν θα πρέπει να επιτρέπουν στις εν λόγω εταιρείες να επωφελούνται από τη φορολογική απαλλαγή των διανεμόμενων κερδών που έχουν λάβει, στον βαθμό που τα κέρδη αυτά είναι εκπεστέα από τον φόρο για την θυγατρική της μητρικής εταιρείας.
- (4) Για την παρεμπόδιση της φοροδιαφυγής και της κατάχρησης μέσω τεχνητών ρυθμίσεων, είναι σκόπιμο να συμπεριληφθεί κοινή διάταξη κατά των καταχρήσεων προσαρμοσμένη στον σκοπό και τους στόχους της οδηγίας 2011/96/ΕΕ.
- (5) Είναι αναγκαίο να διασφαλισθεί ότι η παρούσα οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή εσωτερικών ή βασιζόμενων σε συμφωνίες διατάξεων που απαιτούνται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής.

¹³ ΕΕ C της , σ. .

¹⁴ ΕΕ C της , σ. .

(6) Είναι σκόπιμο να επικαιροποιηθεί το παράρτημα Ι μέρος Α της εν λόγω οδηγίας, ώστε να περιληφθούν και άλλες μορφές εταιρειών που έχουν εισαχθεί στο εταιρικό δίκαιο της Ρουμανίας.

(7) Η οδηγία 2011/96/ΕΕ θα πρέπει επομένως να τροποποιηθεί αναλόγως,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Η οδηγία 2011/96/ΕΕ τροποποιείται ως εξής:

1. Στο άρθρο 1, η παράγραφος 2 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«2. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εσωτερικών ή βασιζόμενων σε συμφωνίες διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποφυγή της φοροδιαφυγής.»

2. Παρεμβάλλεται το ακόλουθο άρθρο 1α:

Άρθρο 1α

1. Τα κράτη μέλη αίρουν το ευεργέτημα της παρούσας οδηγίας στην περίπτωση τεχνητού χαρακτήρα ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με ουσιαστικό σκοπό την απόκτηση καταχρηστικού φορολογικού πλεονεκτήματος στο πλαίσιο της παρούσας οδηγίας και το οποίο αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στον σκοπό των φορολογικών διατάξεων των οποίων γίνεται επίκληση.

2. Συναλλαγές, καθεστώτα, δράσεις, πράξεις, συμφωνίες, συμπράξεις, υποσχέσεις ή δεσμεύσεις αποτελούν τεχνητού χαρακτήρα ρύθμιση ή μέρος τεχνητού χαρακτήρα σειράς ρυθμίσεων, εφόσον δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα.

Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, τα κράτη μέλη εξετάζουν, συγκεκριμένα, εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της·

β) η ρύθμιση εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια εύλογη επιχειρηματική συμπεριφορά·

γ) η ρύθμιση περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλο-αντιστάθμιση ή την αλληλο-ακύρωσή τους·

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα·

ε) η ρύθμιση οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο δεν αντανάκλαται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του.

3. Στο άρθρο 4 παράγραφος 1, το στοιχείο α) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«α) είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στο βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική της μητρικής εταιρείας·»

4. Στο παράρτημα Ι, μέρος Α, το σημείο κγ) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«κγ) οι εταιρείες του ρουμανικού δικαίου που αποκαλούνται: «societăți pe acțiuni», «societăți în comandită pe acțiuni», «societăți cu răspundere limitată», «societăți în nume colectiv», «societăți în comandită simplă»·»

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία το αργότερο την 31η Δεκεμβρίου 2014. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Οι διατάξεις αυτές, όταν θεσπίζονται από τα κράτη μέλη, αναφέρονται στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από παρόμοια αναφορά κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Οι λεπτομερείς διατάξεις για την αναφορά αυτή καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες,

*Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος*