



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

Βρυξέλλες, 10.12.2007
COM(2007) 785 τελικό

**ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ
ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ, ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

**Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας –
εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες**

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην ανακοίνωσή της σχετικά με το συντονισμό των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά¹, η Επιτροπή παρέθετε συνοπτικά τους τρόπους με τους οποίους ο συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών θα μπορούσε να τους επιτρέψει να επιτύχουν τους στόχους τους στον τομέα της φορολογικής πολιτικής και να προστατεύσουν τις φορολογικές βάσεις τους, εκπληρώνοντας παράλληλα τις υποχρεώσεις τους δυνάμει της συνθήκης ΕΚ και διασφαλίζοντας την κατάργηση της διπλής φορολόγησης. Σε ορισμένους τομείς, ο συντονισμός αυτός είναι θεμελιώδης. Σε άλλους, είναι δυνατόν να ληφθούν μονομερή μέτρα, είναι όμως ίσως προτιμότερο να αναζητηθούν κοινές λύσεις, ακόμα και σε περιπτώσεις όπου εκ πρώτης όψεως τα επιμέρους συμφέροντα των κρατών μελών στους συγκεκριμένους τομείς δεν εμφανίζονται πάντοτε ως αντικρουόμενα. Η Επιτροπή έχει νομική υποχρέωση να διασφαλίζει ότι τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους δυνάμει της συνθήκης ΕΚ, έχει όμως και πολιτική ευθύνη να αναζητεί και να προωθεί προς τον σκοπό αυτό εποικοδομητικές λύσεις. Όσον αφορά την εφαρμογή κανόνων κατά της φοροαποφυγής, η Επιτροπή κρίνει ότι, ιδίως με βάση ορισμένες πρόσφατες αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ), υπάρχει επείγουσα ανάγκη

- να επιτευχθεί η ενδεδειγμένη ισορροπία μεταξύ του δημόσιου συμφέροντος της καταπολέμησης των καταχρήσεων και της ανάγκης να αποφευχθούν δυσανάλογοι περιορισμοί στις διασυννοριακές δραστηριότητες εντός της ΕΕ· και
- να βελτιωθεί ο συντονισμός της εφαρμογής των κανόνων κατά των καταχρήσεων όσον αφορά τρίτες χώρες, ούτως ώστε να διαφυλαχθούν οι φορολογικές βάσεις των κρατών μελών.

Λαμβάνοντας τούτο υπόψη, η παρούσα ανακοίνωση εξετάζει τις αρχές που απορρέουν από τη σχετική νομολογία του ΔΕΚ, έτσι ώστε να προκληθεί γενικότερη συζήτηση σχετικά με την ενδεδειγμένη αντίδραση στις προκλήσεις τις οποίες αντιμετωπίζουν τα κράτη μέλη στον εν λόγω τομέα. Η ανακοίνωση έχει επομένως ως στόχο να παράσχει το πλαίσιο για περαιτέρω συζήτηση με τα κράτη μέλη και τα ενδιαφερόμενα μέρη, προκειμένου να διερευνηθεί το φάσμα συντονισμένων λύσεων που θα μπορούσαν να εξευρεθούν στον τομέα αυτό.

Η έννοια των "κανόνων κατά των καταχρήσεων" καλύπτει ευρύ φάσμα κανόνων, μέτρων και πρακτικών. Ορισμένα κράτη μέλη εφαρμόζουν μια γενική έννοια της κατάχρησης που βασίζεται στη νομοθεσία ή στην ανάπτυξη νομολογίας. Άλλα, εφαρμόζουν ειδικότερες διατάξεις κατά των καταχρήσεων, όπως τους κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) και τους κανόνες σχετικά με τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση, οι οποίοι αποσκοπούν στην προστασία της εθνικής φορολογικής βάσης από τη συρρίκνωση. Άλλα είδη ειδικών διατάξεων κατά των καταχρήσεων περιλαμβάνουν τη μετάβαση από την απαλλαγή στη μέθοδο της πίστωσης σε ορισμένες διασυννοριακές καταστάσεις (στις οποίες το εισόδημα προέλευσης εξωτερικού έχει φορολογηθεί με χαμηλό ή προτιμησιακό φορολογικό συντελεστή), καθώς και διατάξεις που στοχεύουν ρητά στην παθητική επένδυση σε άλλες χώρες. Πολλά κράτη μέλη εφαρμόζουν ένα συνδυασμό γενικών και ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Κανόνες κατά των καταχρήσεων προβλέπονται επίσης στις κοινοτικές οδηγίες για το φόρο των εταιρειών.

¹ COM(2006) 823 της 19.12.2006.

Όσον αφορά τη συμβατότητα των εθνικών μέτρων κατά των καταχρήσεων με την κοινοτική νομοθεσία, πρέπει να γίνει διαχωρισμός μεταξύ της εφαρμογής τους εντός της Κοινότητας (περίπτωση στην οποία εφαρμόζονται οι τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες) και της εφαρμογής τους στις σχέσεις με τρίτες χώρες (περίπτωση στην οποία εφαρμόζεται μόνο η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων)². Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στις σχέσεις με τρίτες χώρες εξετάζεται επομένως χωριστά στο κεφάλαιο 4.

Η παρούσα ανακοίνωση επικεντρώνεται αποκλειστικά στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Θα πρέπει βεβαίως να επισημανθεί το γεγονός ότι η Επιτροπή ακολουθεί ενεργό πολιτική σχετικά με τα προγράμματα κατά της φοροαποφυγής στον τομέα της έμμεσης φορολογίας και ειδικότερα όσον αφορά το ΦΠΑ. Η πολιτική αυτή επηρεάζεται καθοριστικά από το γεγονός ότι ο τομέας της έμμεσης φορολογίας χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερο βαθμό εναρμόνισης, καθώς και από το γεγονός ότι η οδηγία 2006/112/EK³ περιλαμβάνει ειδικούς κανόνες και διαδικασίες που παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καταπολεμούν τη φοροαποφυγή και να λαμβάνουν μέτρα κατά της φοροδιαφυγής. Στον τομέα αυτό, η Επιτροπή συνεργάζεται στενά με κράτη μέλη και έχει αναλάβει, στο πλαίσιο ειδικών ομάδων εργασίας, ενεργό ρόλο για την αντιμετώπιση καταχρήσεων.

2. ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΔΕΚ

Φοροαποφυγή και κατάχρηση

Το ΔΕΚ έχει αποφανθεί ότι κάθε πρόσωπο το οποίο διαφορετικά θα ευρίσκετο σε κατάσταση καλυπτόμενη από το κοινοτικό δίκαιο, ενδέχεται να απολέσει τα δικαιώματα που απολαύει δυνάμει της κοινοτικής νομοθεσίας σε περίπτωση που επιδιώξει την κατάχρηση των εν λόγω δικαιωμάτων. Οι εν λόγω περιπτώσεις αποτελούν εξαίρεση: μια κατάχρηση παρατηρείται μόνο σε περιπτώσεις που, παρά την τυπική τήρηση των όρων που προβλέπονται στις σχετικές κοινοτικές ρυθμίσεις, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τις ρυθμίσεις αυτές σκοπός και υπάρχει πρόθεση εξασφάλισης οφέλους, μέσω της τεχνητής δημιουργίας των προϋποθέσεων κτήσης του εν λόγω οφέλους⁴. Το ΔΕΚ έχει ιδίως εφαρμόσει τη θεωρία αυτή στην κοινοτική νομοθεσία τη σχετική με τις επιστροφές στις εξαγωγές και στο ΦΠΑ.

Στη νομολογία του για την άμεση φορολογία, το ΔΕΚ έκρινε επιπλέον ότι η ανάγκη πρόληψης της φοροαποφυγής ή των καταχρήσεων δύναται να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή περιορισμών στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών⁵. Η έννοια της φοροαποφυγής περιορίζεται ωστόσο σε "αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους". Για να είναι σύννομοι, οι εθνικοί κανόνες στον τομέα της φορολογίας πρέπει να είναι αναλογικοί και να επιδιώκουν το συγκεκριμένο σκοπό της πρόληψης αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων.

Αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις

² Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή ορισμένων διατάξεων κατά των καταχρήσεων, η οποία προβλέπεται στις φορολογικές συμβάσεις με τρίτες χώρες, θα μπορούσε έμμεσα να επηρεάσει επίσης την ελευθερία εγκατάστασης εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.

³ OJ L 347, 11.12.2006, p 1-118.

⁴ *Emsland-Stärke* C-110/99, σημεία 52-53· *Halifax* C-255/02, σημεία 74-75.

⁵ Eg. *Lankhorst*, C-324/00, #37.

Σε απάντηση των επιχειρημάτων τα οποία ανέπτυξαν τα κράτη μέλη, το ΔΕΚ εντόπισε πολλούς παράγοντες οι οποίοι δεν επαρκούν από μόνοι τους ώστε να αποτελέσουν καταχρηστικές, δηλαδή αμιγώς επίπλαστες, καταστάσεις. Αποφάνθηκε για παράδειγμα ότι απλώς και μόνο το γεγονός ότι μια θυγατρική είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν δύναται, από μόνο του, να στηρίζει την υπόνοια φοροαποφυγής⁶ και ότι το γεγονός ότι θα μπορούσαν κάλλιστα οι δραστηριότητες δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος να ασκούνται από τον υποκείμενο στο φόρο από το έδαφος του κράτους μέλους προέλευσής του δεν επιτρέπει να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι υπάρχει αμιγώς επίπλαστη κατάσταση⁷. Το ΔΕΚ έχει επίσης επιβεβαιώσει ρητά ότι είναι απολύτως νόμιμο να λαμβάνονται υπόψη φορολογικοί παράγοντες προκειμένου να αποφασιστεί ο τρόπος εγκατάστασης μιας θυγατρικής⁸. Ο στόχος της ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης κάποιου αποτελεί από μόνος του βάσιμο εμπορικό παράγοντα, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα που λαμβάνονται για την επίτευξη του εν λόγω στόχου δεν αποσκοπούν σε τεχνητές μεταφορές κερδών. Στο βαθμό που οι υποκείμενοι στο φόρο δεν μετέρχονται καταχρηστικές πρακτικές, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης διακίνησης απλώς και μόνο διότι τα επίπεδα φορολόγησης είναι χαμηλότερα σε άλλα κράτη μέλη⁹. Τούτο ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που υπάρχουν ιδιαίτερα ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα σε άλλα κράτη μέλη¹⁰. Οι στρεβλώσεις οι σχετικές με την εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι οποίες οφείλονται σε ασύμβατες με τη συνθήκη ΕΚ κρατικές ενισχύσεις και σε επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, δεν παρέχουν στα κράτη μέλη το δικαίωμα να λαμβάνουν μονομερή μέτρα με σκοπό την αντιστάθμιση των σχετικών επιπτώσεων μέσω του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας¹¹. Πρόκειται για προβλήματα που θα πρέπει να τα επιλύουν στη βάση τους, μέσω των ενδεδειγμένων δικαστικών ή πολιτικών διαδικασιών. Προφανώς, τα μέτρα κατά των καταχρήσεων πρέπει επίσης να πληρούν τις διατάξεις της συνθήκης ΕΚ σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις¹². Η Επιτροπή θα εξακολουθήσει να παρακολουθεί την εφαρμογή των σχετικών με τις κρατικές ενισχύσεις κανόνων της συνθήκης ΕΚ και να παρέχει στήριξη στο έργο του Συμβουλίου, στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας.

Για να δικαιολογούνται οι κανόνες κατά των καταχρήσεων πρέπει να περιορίζονται σε καταστάσεις στις οποίες υπάρχει ένα επιπλέον στοιχείο που υποδηλώνει κατάχρηση. Στην πρόσφατη νομολογία του, το ΔΕΚ παρέσχε σαφέστερες γενικές κατευθύνσεις σχετικά με τα κριτήρια για την ανίχνευση καταχρηστικών πρακτικών, δηλαδή αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων. Κατά τον τρόπο αυτό, στην υπόθεση *Cadbury*, το ΔΕΚ αποφάνθηκε ότι μια εγκατάσταση πρέπει να θεωρείται πραγματική εφόσον διαπιστώνεται βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ιδίως αποδείξεων της επιτόπιας υποδομής σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό, ότι αντιστοιχεί σε μια οικονομική πραγματικότητα, δηλαδή σε μια πραγματική εγκατάσταση με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων και όχι απλώς σε μια θυγατρική που λειτουργεί ως «ταχυδρομική θυρίδα» ή ως «προπέτασμα»¹³. Στην υπόθεση *Thin Cap*¹⁴ το ερώτημα δεν ήταν κατά πόσον η εγκατάσταση των συγκεκριμένων φορολογούμενων ήταν πραγματική, αλλά

⁶ *ICI*, C-264/96, σημείο 26.

⁷ C-196/04, σημείο 69.

⁸ *Cadbury*, σημείο 37.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, σημείο 44.

¹⁰ *Cadbury*, σημεία 36-38.

¹¹ Βλ. για παράδειγμα *AG Léger* στην υπόθεση *Cadbury*, σημεία 55-60.

¹² Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής, της 11^{ης} Νοεμβρίου 1998, ΕΕ C 384/98 και ιδίως το σημείο 13.

¹³ Σημεία 67-68.

¹⁴ Υπόθεση C-524/04.

κατά πόσον το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα μπορούσε να επιβάλλει φορολογικούς περιορισμούς στις χρηματοοικονομικές ρυθμίσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Το ΔΕΚ επιβεβαίωσε ότι το γεγονός ότι οι όροι και οι προϋποθέσεις των οικονομικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη αποκλίνουν από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών αποτελεί αντικειμενικό και επαληθεύσιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα. Οι νομοθετικές πράξεις που εκπονήθηκαν στη βάση αυτή ήταν αναλογικές υπό τον όρο ότι ο υποκείμενος στο φόρο θα είχε τη δυνατότητα να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν τους ενδεχόμενους επιχειρηματικούς λόγους της συγκεκριμένης κατάστασης.

Κατά συνέπεια, ο εντοπισμός μιας αμιγώς επίπλαστης κατάστασης ισοδυναμεί ουσιαστικά με συγκριτική ανάλυση της ουσίας και της μορφής. Η εφαρμογή των κατάλληλων δοκιμών στο πλαίσιο των ελευθεριών των προβλεπόμενων από τη συνθήκη και τις οδηγίες τις σχετικές με τη φορολογία επιχειρήσεων, επιβάλλει την αξιολόγηση των στόχων και σκοπών τους σε σύγκριση με εκείνους στους οποίους αποβλέπουν οι ρυθμίσεις που έχουν εφαρμοστεί από τους δυνητικούς δικαιούχους (τους υποκείμενους στο φόρο). Όσον αφορά την εγκατάσταση των επιχειρήσεων, υπάρχουν αναπόφευκτα προβλήματα καθορισμού του επιπέδου οικονομικής παρουσίας και εμπορικής συμπεριφοράς που συνεπάγονται οι ρυθμίσεις. Οι αντικειμενικοί παράγοντες βάσει των οποίων εκτιμάται κατά πόσον η κατάσταση είναι ουσιαστική, περιλαμβάνουν επαληθεύσιμα κριτήρια όπως τον πραγματικό τόπο των δομών διαχείρισης και τη φυσική παρουσία της εγκατάστασης, καθώς και τον πραγματικό εμπορικό κίνδυνο τον οποίο αυτή ενέχει. Εντούτοις, δεν υπάρχει καμία βεβαιότητα ως προς τον τρόπο με τον οποίο τα εν λόγω κριτήρια θα μπορούσαν να εφαρμοστούν, για παράδειγμα, στις περιπτώσεις παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών στο πλαίσιο ομίλου και εταιρειών χαρτοφυλακίου, των οποίων οι δραστηριότητες δεν απαιτούν κατά κανόνα σημαντική φυσική παρουσία.

Το ΔΕΚ διευκρίνισε το επιτρεπόμενο πεδίο εφαρμογής ορισμένων ειδών κανόνων κατά της φοροαποφυγής και καθόρισε ορισμένα κριτήρια για την εκτίμηση της πραγματικότητας της εγκατάστασης και του εμπορικού χαρακτήρα των ρυθμίσεων που έχουν εφαρμοστεί από τους υποκείμενους στο φόρο. Παρά το γεγονός ότι η εφαρμογή των αρχών που απορρέουν από τη νομολογία θα εξαρτηθεί τελικά από τα δεδομένα των επιμέρους περιπτώσεων, η Επιτροπή κρίνει ωστόσο ότι θα ήταν σκόπιμο να διερευνηθεί η πρακτική εφαρμογή των εν λόγω αρχών σε διάφορα είδη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και δομών¹⁵. Προτείνει επομένως να συνεργαστεί στο θέμα αυτό με τα κράτη μέλη, ενώ θα θεωρούσε ευπρόσδεκτη και τη συμμετοχή της επιχειρηματικής κοινότητας.

Αναλογικότητα

Από τις υποθέσεις *Cadbury* και *Thin Cap* προκύπτει ότι, προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον μια συναλλαγή αποτελεί ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα, οι εθνικοί κανόνες κατά των καταχρήσεων μπορούν να περιλαμβάνουν κριτήρια "ασφαλείας" ώστε να επιλέγονται

¹⁵ Σχετικά με το θέμα αυτό, θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο να διερευνηθεί η δυνατότητα κατάρτισης ενδεικτικής απογραφής συνήθων κατηγοριών που μαρτυρούν γενικά μια επίπλαστη κατάσταση, όπως, για παράδειγμα, ενσωμάτωση δευτερεύουσας εγκατάστασης, η οποία φέρεται να έχει ως σκοπό την παροχή εμπορευμάτων και υπηρεσιών από άλλη δικαιοδοσία, χωρίς να έχει πραγματικό περιεχόμενο ή πρακτική δραστηριότητα στη δικαιοδοσία αυτή, ή γενικότερα, είδη των ρυθμίσεων που δεν εξυπηρετούν επιχειρηματικούς σκοπούς (ή που θα μπορούσαν να είναι ακόμα και επιζήμιες για τα εμπορικά συμφέροντα στο σύνολό τους, εάν δεν εφαρμόζονταν με σκοπό τη φοροαποφυγή).

καταστάσεις στις οποίες η πιθανότητα καταχρήσεων είναι υψηλή. Πράγματι, η Επιτροπή συμπεριφέρει την άποψη του γενικού εισαγγελέα Geelhoed, ο οποίος, στην υπόθεση *Thin Cap*, αποφάνθηκε ότι ο καθορισμός εύλογων και βασισμένων σε τεκμήρια κριτηρίων συμβάλλει στην ισόρροπη εφαρμογή των εθνικών μέτρων κατά των καταχρήσεων, δεδομένου ότι ενισχύει τη νομική ασφάλεια προς όφελος των φορολογουμένων, ενώ παράλληλα ευνοεί τη λειτουργικότητα των φορολογικών αρχών¹⁶.

Εντούτοις, για να διασφαλιστεί η μη επιβολή κυρώσεων για πραγματικές εγκαταστάσεις και συναλλαγές, επιβάλλεται, εφόσον τεκμαίρεται η ύπαρξη αμιγώς επίπλαστου σχήματος, να παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να υποβάλλει, χωρίς αδικαιολόγητα εμπόδια διοικητικής φύσεως, αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν τους επιχειρηματικούς λόγους που θα μπορούσαν να υπάρχουν για το εν λόγω σχήμα. Ο βαθμός στον οποίο είναι δυνατόν οι φορολογούμενοι να φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές τους εξυπηρετούν καλόπιστα επιχειρηματικούς σκοπούς μπορεί να καθορίζεται μόνο κατά περίπτωση. Σχετικά με το θέμα αυτό, η Επιτροπή κρίνει ότι το βάρος της απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικά ο φορολογούμενος και ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσης του φορολογουμένου και το είδος του εν λόγω σχήματος. Είναι επίσης ζωτικής σημασίας, για την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, να δύνανται τα αποτελέσματα της αξιολόγησης που διενεργείται από τη φορολογική αρχή να αποτελέσουν το αντικείμενο ανεξάρτητου δικαστικού ελέγχου. Επιπλέον, οι προσαρμογές του φορολογητέου εισοδήματος λόγω της εφαρμογής των κανόνων κατά των καταχρήσεων πρέπει να περιορίζονται στα ποσά που καταλογίζονται στο αμιγώς τεχνητό σχήμα. Όσον αφορά τις συναλλαγές στο πλαίσιο του ιδίου ομίλου, τούτο προϋποθέτει την τήρηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή των εμπορικών όρων που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Εντούτοις, κατά την άποψη της Επιτροπής, τούτο δεν θα πρέπει να εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν κυρώσεις σε φορολογούμενους που χρησιμοποίησαν καταχρηστικούς μηχανισμούς με σκοπό την αποφυγή του φόρου.

3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΕ/ΕΟΧ

Γενικά

Τα κράτη μέλη πρέπει να είναι σε θέση να διαχειρίζονται αποτελεσματικά φορολογικά συστήματα και να προστατεύουν τις φορολογικές βάσεις τους από κάθε αδικαιολόγητη συρρίκνωση οφειλόμενη σε ακούσια μη φορολόγηση και κατάχρηση. Παράλληλα, είναι σημαντικό να διασφαλίζεται η απουσία αδικαιολόγητων εμποδίων στην άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται στους ιδιώτες και τους οικονομικούς φορείς δυνάμει των διατάξεων της κοινοτικής νομοθεσίας. Τα μέτρα κατά των καταχρήσεων πρέπει επομένως να στοχεύουν ακριβώς σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της υπαγωγής στο εθνικό δίκαιο (ή στους κοινοτικούς κανόνες όπως μεταφέρονται στο εθνικό δίκαιο). Τούτο ισχύει και για την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων όσον αφορά τα κράτη του ΕΟΧ (με εξαίρεση τις καταστάσεις στις οποίες δεν υπάρχει κατάλληλο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών με τις εν λόγω χώρες ΕΟΧ). Για να διασφαλιστεί ότι οι εν λόγω κανόνες θα είναι αναλογικοί σε σχέση με το στόχο του περιορισμού των καταχρήσεων και την εξασφάλιση της νομικής ασφάλειας, πρέπει να προβλεφθούν επαρκείς εγγυήσεις, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία που

¹⁶ Σημείο 66.

δικαιολογούν τους επιχειρηματικούς λόγους που ενδεχομένως υπάρχουν για τις εν λόγω καταστάσεις.

Κατά την άποψη της Επιτροπής θα ήταν άστοχο εάν, για να αποφευχθεί η καταγγελία διάκρισης, τα κράτη μέλη επέκτειναν το πεδίο εφαρμογής των μέτρων κατά των καταχρήσεων τα οποία προβλέπονται για τον περιορισμό της διασυνοριακής φοροαποφυγής, εφαρμόζοντας τα εν λόγω μέτρα και σε καθαρά εθνικές καταστάσεις στις οποίες δεν υφίσταται πιθανός κίνδυνος καταχρήσεων. Οι μονομερείς αυτές λύσεις απλώς υπονομεύουν την ανταγωνιστικότητα των οικονομιών των κρατών μελών και δεν εξυπηρετούν τα συμφέροντα της εσωτερικής αγοράς. Πράγματι, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed στην υπόθεση *Thin Cap*¹⁷, η εν λόγω επέκταση της εφαρμογής "...είναι εντελώς άχρηστη, και στην πράξη αντιπαραγωγική σε όρους οικονομικής αποδοτικότητας." Επιπλέον, παραμένει αμφιλεγόμενο κατά πόσον οι εν λόγω επεκτάσεις της εφαρμογής των μέτρων δύνανται να διασφαλίσουν επιτυχώς τη συμφωνία όλων των περιοριστικών μέτρων με τις υποχρεώσεις των κρατών μελών δυνάμει της συνθήκης ΕΚ.

Η έλλειψη συντονισμένης αλληλεπίδρασης μεταξύ φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών ενδέχεται να οδηγήσει σε ακούσια μη φορολόγηση και να παράσχει περιθώρια για καταχρήσεις, υπονομεύοντας ως εκ τούτου το δίκαιο χαρακτήρα και την ισορροπία των εν λόγω συστημάτων. Είναι δυνατό να προκύψουν επίσης *αναντιστοιχίες*, για παράδειγμα, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του χρέους και του μετοχικού κεφαλαίου. Ένα κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει μια συναλλαγή εισφορά κεφαλαίου και να εξαιρέσει το εισόδημα που προέρχεται από αυτή (ως κατανομή του κέρδους), ενώ άλλο κράτος μέλος ενδέχεται να θεωρήσει την ίδια συναλλαγή δάνειο και να επιτρέψει τη φορολογική έκπτωση για τις επακόλουθες πληρωμές (ως τόκους). Τούτο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση σε ένα κράτος μέλος χωρίς την αντίστοιχη φορολόγηση σε άλλο κράτος μέλος. Το ίδιο ισχύει και για τις υβριδικές οντότητες, εκείνες δηλαδή που θεωρούνται οργανισμοί εταιρικής μορφής από ένα κράτος μέλος και διαφανείς οντότητες από άλλο. Η διαφορά αυτή ως προς τον χαρακτηρισμό μπορεί να οδηγήσει σε διπλές απαλλαγές ή σε διπλές εκπτώσεις. Τα προβλήματα αυτά αντιμετωπίζονται αποτελεσματικότερα στην πηγή, με μείωση του αριθμού των περιπτώσεων αναντιστοιχίας. Εφόσον τούτο δεν είναι δυνατό, θα ήταν επιθυμητό να βελτιωθεί η διοικητική συνεργασία για τον εντοπισμό καταστάσεων στις οποίες υπάρχει καταχρηστική εκμετάλλευση των εν λόγω αναντιστοιχιών. Η Επιτροπή προτείνει να συζητηθούν εκτενέστερα τα θέματα αυτά με τα κράτη μέλη, έτσι ώστε να εξεταστούν οι δυνατότητες για συντονισμένες λύσεις στον τομέα αυτό.

Η *διοικητική συνεργασία* σχετικά με τους μηχανισμούς φορολογικής απάτης και τις ειδικές περιπτώσεις καταχρήσεων θα έχει πρωταρχική σημασία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των μέτρων κατά των καταχρήσεων. Οι μηχανισμοί φοροαποφυγής είναι συχνά ιδιαίτερα περίπλοκοι και δύνανται να περιλαμβάνουν πράξεις σε πολλά διαφορετικά κράτη μέλη και τρίτες χώρες, γεγονός που καθιστά όλο και πιο δυσχερή την ανίχνευση και την καταπολέμησή τους από τα ίδια κράτη μέλη και μόνο. Επιπλέον, τα εξειδικευμένα μέτρα κατά των καταχρήσεων συνεπάγονται σημαντική επιβάρυνση των φορολογικών διοικήσεων με το βάρος της απόδειξης, γεγονός που καθιστά ακόμα πιο σημαντική τη συνεργασία μεταξύ τους. Θα ήταν επίσης σκόπιμο να *ανταλλάσσουν* τα κράτη μέλη τις βέλτιστες πρακτικές που έχουν αναπτύξει σε εθνική κλίμακα.

¹⁷ Σημείο 68.

Συνήθη είδη κανόνων κατά των καταχρήσεων, οι οποίοι προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών

Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (EAE). Ο κύριος στόχος των κανόνων για τις EAE είναι να αποτραπεί η φοροαποφυγή των εγχώριων εταιρειών με τη μεταφορά των εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία και – όπως αναγνωρίστηκε από το ΔΕΚ – οι κανόνες EAE είναι κατά κανόνα αποτελεσματικοί για την επίτευξη του εν λόγω στόχου. Οι κανόνες EAE, των οποίων το πεδίο εφαρμογής ορίζεται γενικώς με αναφορά στα κριτήρια που αφορούν τον έλεγχο, το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησης, τη δραστηριότητα και τον τύπο εσόδων των EAE, προβλέπουν συνήθως ότι τα κέρδη που πραγματοποιεί μια EAE μπορούν να αποδοθούν στην εθνική μητρική και να φορολογηθούν στο επίπεδο της τελευταίας. Σύμφωνα με τους κανόνες για τις EAE, τα κέρδη μιας θυγατρικής αποτελούν το αντικείμενο διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης, αποκλειστικά και μόνο για το λόγο ότι η θυγατρική είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος. Η διαφορετική αντιμετώπιση αποτελεί διακριτική μεταχείριση, εκτός και αν αιτιολογείται λόγω της ύπαρξης αντικειμενικά διαφορετικής κατάστασης. Επίσης, το να συμπεριληφθούν τα κέρδη μιας αλλοδαπής θυγατρικής στα φορολογητέα κέρδη της ημεδαπής μητρικής εταιρείας περιορίζει τη δυνατότητα της εν λόγω μητρικής να εγκατασταθεί σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών.

Κατά συνέπεια, εκτός και αν καταργηθούν πλήρως οι κανόνες για τις EAE ή αν παύσουν να εφαρμόζονται εντός ΕΕ/ΕΟΧ, είναι απαραίτητο να διασφαλιστεί ότι οι κανόνες EAE επικεντρώνονται αποκλειστικά σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις. Το πεδίο εφαρμογής τους ενδέχεται να περιοριστεί με την πρόβλεψη διαφόρων εξαιρέσεων, όπως μιας αποδεκτής πολιτικής διανομής, εξαιρέσεις για ορισμένες δραστηριότητες (που έχουν διαπιστωμένα βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα), διασπορά στο κοινό, κλπ., πρωτίστως όμως, είναι ζωτικής σημασίας να παρέχεται στους φορολογούμενους η δυνατότητα να αποδεικνύουν, υπό δικαστική εποπτεία, ότι οι συναλλαγές τους εξυπηρετούν καλόπιστα επιχειρηματικούς σκοπούς.

Τα όρια του επιτρεπόμενου πεδίου εφαρμογής των συναφών με τις EAE κανόνων ισχύουν με την επιφύλαξη της εφαρμογής των κανόνων για τις τιμές μεταβίβασης, που ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν γενικότερα με στόχο τις μη εμπορικού χαρακτήρα ρυθμίσεις για τις τιμές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Επομένως, οι κανόνες EAE εξακολουθούν να επιτελούν χρήσιμη λειτουργία ως συμπλήρωμα των κανόνων που αφορούν τον τόπο εγκατάστασης των επιχειρήσεων και τις τιμές μεταβίβασης στο βαθμό που παρέχουν τα μέσα για την καταπολέμηση των πλέον τεχνητών μορφών φορολογικού σχεδιασμού, δηλαδή της διοχετεύσεως κερδών (σε χαρτί) σε ελεγχόμενες εταιρείες οι οποίες δεν είναι πραγματικά εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή κράτη ΕΟΧ. Εντούτοις, τα κράτη μέλη πρέπει να φροντίζουν ώστε τα εν λόγω μέτρα να μην εφαρμόζονται για θυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή κράτη ΕΟΧ και ασκούν πράγματι επιχειρηματικές δραστηριότητες, και να περιορίζονται στη λήψη των μέτρων που απαιτούνται για την επίτευξη του δηλωθέντος στόχου της αντιμετώπισης τεχνητής μεταβίβασης κερδών.

Κανόνες σχετικά με τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση. Υπάρχουν πολλές διαφορετικές προσεγγίσεις για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση, που αντικατοπτρίζουν τις διάφορες απόψεις και νομικές παραδόσεις των κρατών μελών. Εντούτοις, το γενικό πλαίσιο των εν λόγω κανόνων είναι όμοιο. Η χρηματοδότηση με δανειακά και με ίδια κεφάλαια δεν έχει τις ίδιες φορολογικές συνέπειες. Η χρηματοδότηση μιας εταιρείας με ίδια κεφάλαια έχει συνήθως ως αποτέλεσμα τη διανομή κερδών στους μετόχους υπό μορφή μερισμάτων, μετά όμως τη φορολόγηση των εν λόγω κερδών σε επίπεδο θυγατρικής. Η χρηματοδότηση με

δανειακά κεφάλαια συνεπάγεται την καταβολή τόκων στους πιστωτές (οι οποίοι μπορεί επίσης να είναι οι μέτοχοι), οι εν λόγω πληρωμές όμως μειώνουν κατά κανόνα τα φορολογητέα κέρδη της θυγατρικής. Τα μερίσματα και οι τόκοι ενδέχεται επίσης να έχουν διαφορετικές φορολογικές επιπτώσεις. Η διαφορά μεταχείρισης μεταξύ χρηματοδότησης με δανειακά και με ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την εθνική φορολογική νομοθεσία (καθώς και σε διμερές πλαίσιο), η οποία έχει ως αποτέλεσμα να είναι κατά κανόνα τα φορολογικά δικαιώματα του κράτους παρακράτησης στην πηγή μικρότερα για τους τόκους σε σχέση με εκείνα επί των μερισμάτων, καθιστούν τη χρηματοδότηση με δανειακά κεφάλαια πολύ πιο ελκυστική σε διασυννοριακό πλαίσιο και, συνεπώς, δύνανται να οδηγήσουν σε συρρίκνωση της φορολογικής βάσης στο κράτος της θυγατρικής.

Η πλήρης κατάργηση των κανόνων για τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση ή η εξαίρεση των συναλλαγών με πιστωτές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη και κράτη ΕΟΧ από το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω κανόνων, θα επέτρεπε τον περιορισμό των διαφορών μεταχείρισης μεταξύ ημεδαπών θυγατρικών εταιριών ανάλογα με την έδρα της μητρικής τους εταιρείας εντός ΕΕ/ΕΟΧ. Η Επιτροπή είναι επομένως της γνώμης ότι τα κράτη μέλη θα έπρεπε να είναι σε θέση να προστατεύουν τις φορολογικές τους βάσεις από τεχνητή συρρίκνωση λόγω διαρθρωμένης χρηματοδότησης με δανειακά κεφάλαια, ακόμα και εντός ΕΕ/ΕΟΧ. Σε συνέχεια της υπόθεσης *Lankhorst*, ορισμένα κράτη μέλη επιχείρησαν να αποφύγουν την κατηγορία της επιβολής διακρίσεων, επεκτείνοντας την εφαρμογή των κανόνων τους για τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση στις συναλλαγές ακόμα και σε αυστηρά εθνικό πλαίσιο. Τούτο δεν αποτελεί, όπως προαναφέρθηκε, επιθυμητή εξέλιξη.

Στην υπόθεση *Thin Cap*, το ΔΕΚ δέχθηκε ότι τα μέτρα για την αποφυγή της χαμηλής κεφαλαιοποίησης δεν είναι καθαυτά απαράδεκτα. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή τους πρέπει να περιορίζεται σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις. Τούτο μπορεί να επιτευχθεί εφόσον διασφαλιστεί ότι οι όροι των ρυθμίσεων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών για τη χρηματοδότηση με δανειακά κεφάλαια δεν υπερβαίνουν το πλαίσιο των συμφωνιών που θα είχαν συναφθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων εταιριών ή ότι οφείλονται σε άλλους βάσιμους εμπορικούς λόγους. Η Επιτροπή κρίνει ότι οι αρχές που υιοθετήθηκαν από το ΔΕΚ σχετικά με τους κανόνες χαμηλής κεφαλαιοποίησης εφαρμόζονται και για τους κανόνες που αφορούν τις τιμές μεταβίβασης, οι οποίοι έχουν ουσιαστική σημασία για τη βιωσιμότητα των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Τα κράτη μέλη δύνανται να εφαρμόζουν αποτελεσματικά φορολογικά συστήματα μόνον εφόσον είναι σε θέση να εμποδίζουν τη συρρίκνωση των φορολογικών τους βάσεων, την οφειλόμενη σε μη εμπορικού χαρακτήρα συμφωνίες μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών.

4. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ

Οι κανόνες για τις ΕΑΕ καθορίζουν τη φορολογική μεταχείριση των κερδών μιας αλλοδαπής εταιρείας που τελεί υπό τον έλεγχο ημεδαπής εταιρείας. Δεδομένου ότι οι εν λόγω κανόνες αφορούν, και επομένως επηρεάζουν αποκλειστικά τους μετόχους εσωτερικού που ασκούν συγκεκριμένη επιρροή σε μια αλλοδαπή εταιρεία (συνήθως μια συνδεδεμένη εταιρεία που ανήκει στον ίδιο όμιλο), έχουν ως κέντρο βάρους την ικανότητα των εταιριών (και ενδεχομένως των ιδιωτών) να εγκαθίστανται σε άλλες χώρες μέσω θυγατρικών. Ομοίως, οι κανόνων των κρατών μελών για τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση αφορούν αποκλειστικά ρυθμίσεις χρηματοδότησης με δανειακά κεφάλαια εντός του ιδίου ομίλου, δηλαδή εφαρμόζονται μόνο σε καταστάσεις όπου ένας αλλοδαπός μέτοχος έχει σημαντική συμμετοχή σε μια ημεδαπή θυγατρική. Κατά συνέπεια, όσον αφορά τους κανόνες χαμηλής κεφαλαιοποίησης το κέντρο βάρους έγκειται σαφώς στο επίπεδο ελευθερίας εγκατάστασης

και, όπως και στην περίπτωση των κανόνων ΕΑΕ, η εφαρμογή τους πρέπει συνεπώς να εξετάζεται υπό το πρίσμα του άρθρου 43 της συνθήκης ΕΚ¹⁸.

Δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να αποφεύγουν τις διακρίσεις όσον αφορά την εγκατάσταση των υπηκόων τους εκτός της Κοινότητας, ή την εγκατάσταση υπηκόων τρίτων χωρών σε ένα κράτος μέλος¹⁹, το ζήτημα της διακριτικής μεταχείρισης δεν τίθεται στις περιπτώσεις ελεγχόμενης εταιρείας ή πιστωτή/μετόχου εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα. Επομένως, δεν πρέπει να εμποδίζονται τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τους κανόνες για τις ΕΑΕ και τη χαμηλή κεφαλαιοποίηση όσον αφορά τις τρίτες χώρες. Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει τυχόν ειδικές απαιτήσεις σχετικά με τη νομιμότητα της εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας για συναλλαγές εκτός της ΕΕ²⁰.

Εντούτοις, εάν η εφαρμογή των εν λόγω κανόνων δεν περιορίζεται σε καταστάσεις και συναλλαγές μεταξύ εταιρειών στο πλαίσιο του ιδίου ομίλου εταιρειών (ή συνδεδεμένων μερών με καθοριστική επιρροή του ενός στο άλλο) και στο βαθμό που ισχύει τούτο, θα πρέπει οι κανόνες αυτοί να είναι σύμφωνοι με τις διατάξεις του άρθρου 56 της συνθήκης, καθώς επίσης και, όσον αφορά τις τρίτες χώρες, να εφαρμόζονται αποκλειστικά σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις (εκτός και αν δεν υπάρχει κατάλληλο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών με τη συγκεκριμένη τρίτη χώρα).

Οι οδηγίες για το φόρο των εταιρειών εφαρμόζονται μόνο σε εταιρείες που έχουν συσταθεί στα κράτη μέλη και ο γενικός στόχος τους είναι να δημιουργηθούν *εντός της Κοινότητας* ανάλογες συνθήκες με εκείνες μιας εσωτερικής αγοράς, με την άρση των φορολογικών εμποδίων στις αναδιοργανώσεις σε διακρατικό επίπεδο και τις πληρωμές των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων. Φαίνεται επομένως ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους, για παράδειγμα, η διευκόλυνση καταστάσεων που αποσκοπούν στην αποφυγή παρακρατούμενων φόρων επί των καταβολών σε μη ευρωπαϊκές οντότητες, εφόσον οι εν λόγω πρακτικές δεν εξυπηρετούν τυχόν εμπορικούς σκοπούς. Σχετικά με το θέμα αυτό, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η καλύτερη αντιμετώπιση των εν λόγω πρακτικών φοροαποφυγής συνίσταται στην, αν όχι ενιαία, τουλάχιστον αρκετά συντονισμένη εφαρμογή μέτρων φοροαποφυγής.

Η Επιτροπή κρίνει ότι, σε ό,τι αφορά ιδίως την εφαρμογή των εθνικών μέτρων φοροαποφυγής σε διεθνείς μηχανισμούς φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη πρέπει, για να προστατεύσουν τις φορολογικές τους βάσεις, να επιδιώξουν τη βελτίωση του συντονισμού των μέτρων κατά των καταχρήσεων όσον αφορά τις τρίτες χώρες. Ο εν λόγω συντονισμός μπορεί να συνίσταται σε επωφελή επίτευξη διοικητικής συνεργασίας (π.χ. ανταλλαγή πληροφοριών και από κοινού αξιοποίηση των βέλτιστων πρακτικών). Η Επιτροπή θα επιθυμούσε να ενθαρρύνει επίσης τα κράτη μέλη να ενισχύσουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, τη διοικητική συνεργασία με εταίρους τους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

¹⁸ Υπόθεση *Lasertec*, C-492/04, σημείο 20.

¹⁹ Όπως το ΔΕΚ αποφάνθηκε στην υπόθεση *ICI* : " (...), όταν η διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο αφορά κατάσταση που εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτάσσει το εθνικό δικαστήριο ούτε να ερμηνεύσει τη νομοθεσία του σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες ούτε να μην εφαρμόσει τη νομοθεσία αυτή (...)" σημείο 34

²⁰ Η εφαρμογή της ενδέχεται εντούτοις να αντίκειται στις διατάξεις της ισχύουσας σύμβασης για τη διπλή φορολόγηση.

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το ΔΕΚ εξέδωσε στον τομέα αυτό πολλές σημαντικές αποφάσεις διευκρινίζοντας τους περιορισμούς της θεμιτής χρήσης των κανόνων των σχετικών με τη φοροαποφυγή. Οι αποφάσεις θα έχουν αναμφισβήτητα σημαντικές συνέπειες για τους ισχύοντες κανόνες που δεν έχουν διατυπωθεί λαμβάνοντας υπόψη τους εν λόγω περιορισμούς. Είναι ειδικότερα σαφές το γεγονός ότι οι κανόνες δεν πρέπει να έχουν υπερβολικά ευρύ πεδίο εφαρμογής αλλά πρέπει να επικεντρώνονται σε καταστάσεις στις οποίες δεν υπάρχει ουσιαστική εγκατάσταση ή που χαρακτηρίζονται γενικότερα από έλλειψη αιτιολόγησης από εμπορική άποψη.

Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη πρέπει να προβούν σε γενική επανεξέταση των σχετικών με τη φοροαποφυγή κανόνων τους. Η Επιτροπή είναι πρόθυμη να στηρίξει και να συνδράμει τα κράτη μέλη να διεξαγάγουν την εν λόγω επανεξέταση. Κατά την άποψη της Επιτροπής, παρά το γεγονός ότι το ΔΕΚ έχει καθορίσει σαφή κριτήρια τα οποία πρέπει να εφαρμόζονται σε ειδικές περιστάσεις, εξακολουθούν να υπάρχουν περιθώρια διερεύνησης της γενικότερης πρακτικής εφαρμογής των εν λόγω αρχών, πέραν των περιστάσεων που αφορούν το συγκεκριμένο γενικό πλαίσιο στο οποίο διατυπώθηκαν. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή καλεί τα κράτη μέλη και τους λοιπούς φορείς να συνεργαστούν μαζί της για την προώθηση της αποτελεσματικότερης κατανόησης των επιπτώσεων των εν λόγω αρχών για τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών. Η Επιτροπή επιθυμεί επίσης να διερευνήσει λεπτομερέστερα τις δυνατότητες για την εξεύρεση ειδικών συντονισμένων λύσεων, σε στενή συνεργασία με τα κράτη μέλη, έτσι ώστε:

- να αναπτυχθούν κοινοί ορισμοί των εννοιών της κατάχρησης και των αμιγώς επίπλαστων καταστάσεων (προκειμένου να παρασχεθούν κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή των εν λόγω εννοιών στον τομέα της άμεσης φορολογίας)·
- να βελτιωθεί η διοικητική συνεργασία για τον αποτελεσματικότερο εντοπισμό και αντιμετώπιση των καταχρήσεων και των μηχανισμών φορολογικής απάτης·
- να γίνουν κοινό κτήμα οι βέλτιστες πρακτικές που είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο, ειδικότερα με σκοπό τη διασφάλιση της αναλογικότητας των μέτρων κατά των καταχρήσεων·
- να περιοριστούν οι ενδεχόμενες αναντιστοιχίες που συνεπάγονται την ακούσια μη φορολόγηση· και
- να διασφαλιστεί ο αποτελεσματικότερος συντονισμός των μέτρων κατά των καταχρήσεων όσον αφορά τις τρίτες χώρες.

Η Επιτροπή καλεί το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή να διατυπώσουν τη γνώμη τους σχετικά με την παρούσα ανακοίνωση.