Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 06/04/2020 Ενημερώθηκε: 03/06/2020

Γενικοί κανόνες ως προς την εφαρμογή της υποχρεωτικής γνωστοποίησης πληροφοριών (DAC 6)

Προβολή σε μορφή PDF

Τα τελευταία χρόνια η φορολογική διαφάνεια έχει τεθεί υψηλά στην ατζέντα των Κρατών παγκοσμίως. Προς αυτή την κατεύθυνση έχουν ληφθεί διάφορα μέτρα σχετικά με την φορολογική διαφάνεια τόσο σε παγκόσμιο όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Προς αυτή την κατεύθυνση τέθηκε σε ισχύ η Οδηγία ΕΕ/2018/822 (DAC 6), η οποία τροποποίησε την αρχική Οδηγία ΕΕ/2011/16, βασιζόμενη στην Δράση 12 (βλ. BEPS Action 12) του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) σχετικά με τα μέτρα που λαμβάνονται για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Τα μέτρα αυτά αποσκοπούν στην υποχρεωτική γνωστοποίηση στις εθνικές φορολογικές αρχές εκ μέρους των «ενδιάμεσων» των διασυνοριακών ρυθμίσεων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους.

Με την DAC 6 τέθηκαν σε ισχύ κανόνες σχετικά με την υποχρεωτική γνωστοποίηση πληροφοριών, η οποία βασίζεται στην προϊσχύουσα νομοθεσία και εισήχθησαν ευρύτεροι κανόνες αναφοράς. Παρακάτω απαντώνται τα βασικά ερωτήματα που τίθενται σχετικά με την λειτουργία της DAC 6 και των βασικών κανόνων σχετικά με την εφαρμογή αυτής.

Συγκεκριμένα:

Από πότε γεννάται η υποχρέωση δήλωσης τεχνιτών διευθετήσεων με βάση το Ευρωπαϊκό Καθεστώς Υποχρεωτικής Ανταλλαγής Πληροφοριών (DAC 6) ?

Με βάση την παραπάνω Οδηγία η υποχρεωτική γνωστοποίηση πληροφοριών έχει ως **χρονικό σημείο εκκίνησης την 31η Αυγούστου 2020**. Ωστόσο, οι **δηλωτέες διευθετήσεις** που πρέπει να συλλεχθούν για το σκοπό αυτό είναι όσες **συμφωνήθηκαν από την 25η Ιουνίου 2018 και εφεξής** καθώς και αυτές θα πρέπει να δηλωθούν αναδρομικά. Πρακτικά κάθε τεχνητή διευθέτηση πρέπει να δηλωθεί από τον «ενδιάμεσο» **εντός τριάντα (30) ημερών** από τότε που καθίσταται διαθέσιμη ή έτοιμη προς εφαρμογή η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση ή από την ολοκλήρωση του πρώτου σταδίου εφαρμογής της επίμαχης δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης.

Ποια είναι τα υπόχρεα πρόσωπα για την επίμαχη δήλωση με βάση την DAC 6?

Υπόχρεο πρόσωπο σε δήλωση είναι «**ο ενδιάμεσος**», δηλαδή κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που καταρτίζει, προωθεί, διαθέτει στην αγορά, σχεδιάζει, οργανώνει ή διαχειρίζεται την εφαρμογή μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης πιθανώς επιθετική φορολογικά καθώς και όποιο πρόσωπο παρέχει βοήθεια, υποστήριξη και συμβουλή στο πλαίσιο αυτό. Στα παραπάνω πρόσωπα περιλαμβάνονται **φορολογικοί σύμβουλοι, τράπεζες, λογιστές και δικηγόρους** ενώ η επίμαχη Οδηγία δεν εξαιρεί από την παραπάνω υποχρέωση τους συμβούλους που εργάζονται εντός του νομικού προσώπου και οι οποίοι καταρτίζουν την επίμαχη διευθέτηση.

Σε κάθε περίπτωση, για να εμπίπτει στην κατηγορία του «ενδιαμέσου», ένα πρόσωπο πρέπει **να πληροί επιπροσθέτως τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις**:

α) να έχει τη φορολογική του κατοικία σε Κράτος-Μέλος της ΕΕ;

β) να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε Κράτος-Μέλος μέσω της οποίας να παρέχονται οι υπηρεσίες που άπτονται της ρύθμισης;

γ) να έχει συσταθεί σε Κράτος-Μέλος ή να διέπεται από τους νόμους Κράτους-Μέλους;

δ) να έχει εγγραφεί σε επαγγελματική ένωση που σχετίζεται με την παροχή νομικών, φορολογικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε ένα Κράτος-Μέλος.

Υποχρέωση προς δήλωση έχει και κάθε «**ενδιαφερόμενος φορολογούμενος**», δηλαδή κάθε πρόσωπο στην διάθεση του οποίου τίθεται δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση προς εφαρμογή, ή το οποίο είναι έτοιμο να εφαρμόσει δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση ή έχει ήδη εφαρμόσει το πρώτο στάδιο της ρύθμισης.

Σε ποιόν υποχρεούνται οι προαναφερόμενοι υπόχρεοι προς δήλωση να αποστείλουν την δηλωτέα τεχνητή διευθέτηση?

Ο υπόχρεος γνωστοποιεί μόνο στο πρώτο κατά σειρά Κράτος όπως μνημονεύονται παρακάτω εφόσον έχει υποχρέωση γνωστοποίησης σε περισσότερα του ενός Κράτη. Η γνωστοποίηση της απαιτούμενης συναλλαγής γίνεται κατά σειρά προτεραιότητας ως εξής:

- Στο Κράτος – Μέλος που βρίσκεται η φορολογική κατοικία του υπόχρεου;
- Στο Κράτος – Μέλος όπου ο υπόχρεος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, μέσω της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες που σχετίζονται με την ρύθμιση;
- Στο Κράτος – Μέλος όπου ο υπόχρεος συστάθηκε ή του οποίου η νομοθεσία τον διέπε, στην περίπτωση όπου πρόκειται για «ενδιάμεσο πρόσωπο» ή στο Κράτος – Μέλος όπου λαμβάνει εισόδημα ή παράγει κέρδη ασχέτως εάν έχει στο Κράτος αυτό την φορολογική του κατοικία ή την μόνιμή εγκατάστασή του, εφόσον πρόκειται για τον «ενδιαφερόμενο φορολογούμενο»;
- Στο Κράτος – Μέλος όπου ο υπόχρεος έχει εγγραφεί σε μητρώο επαγγελματικής ένωσης για νομικές, φορολογικές ή συμβουλευτικές πληροφορίες, στην περίπτωση όπου πρόκειται για «ενδιάμεσο πρόσωπο» ή στο Κράτος – Μέλος όπου ασκεί μία δραστηριότητα, ασχέτως εάν έχει στο Κράτος αυτό μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον πρόκειται για τον «ενδιαφερόμενο φορολογούμενο».

Σε τι συνίσταται η διασυνοριακή διευθέτηση;

Μία διευθέτηση είναι διασυνοριακή εφόσον πληρείται κάποιο από τα παρακάτω κριτήρια:

- Οι συμμετέχοντες στην ρύθμιση δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην ίδια δικαιοδοσία.
- Κάποιο ή τα περισσότερα από τα συμβαλλόμενα μέρη στην διευθέτηση είναι φορολογικοί κάτοικοι ταυτόχρονα σε περισσότερες από μία δικαιοδοσίες.
- Μία μόνιμη εγκατάσταση που συνδέεται με κάθε έναν ή περισσότερους από τους συμμετέχοντες βρίσκεται σε χώρα διαφορετικής δικαιοδοσίας και η διευθέτηση συνιστά μέρος της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης.
- Τουλάχιστον ένας από τους συμμετέχοντες έχει διπλή φορολογική κατοικία.
- Μία τέτοια διευθέτηση έχει πιθανή επίπτωση στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό του πραγματικού δικαιούχου.

Γενικά οι διασυνοριακές τεχνητές διευθετήσεις αφορούν όλους τους φορολογούμενους, συμπεριλαμβανομένων φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και τα διάφορα νομικά μορφώματα (καταπιστεύματα και ιδρύματα). Ενώ ταυτόχρονα η Οδηγία καλύπτει όλα τα φορολογικά αντικείμενα όπως ΦΠΑ, φόρο εισοδήματος, φόρο κεφαλαιακών κερδών, φόρο μερισμάτων, παρακρατούμενους φόρους, κληρονομιές, trusts κτλ.

Τι είναι η δηλωτέα διευθέτηση;

Μία διευθέτηση είναι δηλωτέα εφόσον πληροί συγκεκριμένα χαρακτηριστικά από κάθε κατηγορία. Συγκεκριμένα υφίστανται πέντε κατηγορίες:

Κατηγορία Α

Εμπορικά χαρακτηριστικά που εμφανίζονται σε σχεδιασμούς αποφυγής φορολογίας

- Ο «ενδιαφερόμενος φορολογούμενος» ή ο συμμετέχων αναλαμβάνει την υποχρέωση συμμόρφωσης με την προϋπόθεση εμπιστευτικότητας σχετικά με το φορολογικό πλεονέκτημα της ρύθμισης.
- Ο «ενδιάμεσος» αμείβεται ανάλογα με το ποσό του μειωμένου φόρου ή ανάλογα με το εάν η διευθέτηση είναι επιτυχής.
- Τυποποιημένη τεκμηρίωση και/ή δομή.

Κατηγορία Β

Δομές φορολογικού σχεδιασμού που συναντώνται σε σχεδιασμούς αποφυγής

- Αγορά ζημιογόνου εταιρείας
- Μετατροπή εισοδήματος σε κεφάλαιο
- Συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα που οδηγούν σε κυκλικές διαδρομές κεφαλαίων με συμμετοχή παρεμβαλλόμενων οντοτήτων χωρίς πρωτογενή εμπορική λειτουργία.

Κατηγορία Γ

Διασυνοριακές πληρωμές, μεταφορές που έχουν σχεδιαστεί κυρίως για να δημιουργήσουν καινοτόμους σχεδιασμούς οι οποίοι μπορεί να συμπαρασύρουν και διάφορες άλλες συναλλαγές χωρίς φορολογικό όφελος.

- Εκπεστέες διασυνοριακές πληρωμές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων:
- Προς λήπτη μη φορολογικό κάτοικο κανενός Κράτους – Μέλους.
- Σε Κράτος με μηδενικό ή σχεδόν μηδενικό φορολογικό συντελεστή.
- Σε μη συνεργάσιμα Κράτη (συνήθως 3ες χώρες).
- Απαλλαγή φόρου για τον λήπτη.
- Καταβολή σε προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς σε περιοχή δικαιοδοσίας όπου ο αποδέκτης είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς.
- Αίτηση για μειώσεις για ίδια απόσβεση περιουσιακού στοιχείου σε περισσότερες από μία δικαιοδοσίες.
- Αίτηση για απαλλαγή από διπλή φορολόγηση για το ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου σε περισσότερες από μία δικαιοδοσίες.
- Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων όπου υπάρχει ουσιαστική διαφορά στο ποσό που θεωρείται πληρωτέο σε αντάλλαγμα για περιουσιακά στοιχεία σε αυτές τις δικαιοδοσίες.

Κατηγορία Δ

Διευθετήσεις που υποτιμούν την φορολογική δήλωση/διαφάνεια

- Ρυθμίσεις που έχουν ως αποτέλεσμα την υποτίμηση των προϋποθέσεων δήλωσης επί τη βάση συμβάσεων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών.

Κατηγορία Ε

Transfer Pricing (Ενδοομιλικές Συναλλαγές): μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή σημαντικά αβέβαιη τιμολόγηση ή διάβρωση της βάσης μεταφοράς

- Ρύθμιση για την χρήση μονομερών κανόνων «ασφαλούς λιμένα».
- Μεταφορές άυλων περιουσιακών στοιχείων δυσχερούς αποτίμησης για τα οποίες δεν υπάρχουν αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία. Οι μεταφορές αυτές υπάρχουν όταν οι παραδοχές για την αποτίμηση είναι εξαιρετικά αβέβαιες και είναι αδύνατον να προβλεφθεί το επίπεδο τελικής επιτυχίας του άυλου στοιχείου κατά την μεταβίβαση.
- Ενδοομιλική διασυνοριακή μεταβίβαση λειτουργιών/κινδύνων/κεφαλαίων που έχουν ως αποτέλεσμα μείωση των προβλεπόμενων ετήσιων κερδών περισσότερο από 50% προ φόρων και τόκων κατά τα επόμενα τρία έτη.

Ποιες πληροφορίες δηλώνονται?

Οι πληροφορίες που πρέπει να δηλώνονται, όπως αναφέρονται στην Οδηγία είναι οι εξής:

- Γνωστοποίηση όλων των εμπλεκόμενων φορολογούμενων και ενδιάμεσων.
- Λεπτομέρειες σχετικά με τα επιμέρους χαρακτηριστικά που εφαρμόζονται.
- Περίληψη της διευθέτησης και της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Ημερομηνία όπου κάθε βήμα της διευθέτησης εκτελέστηκε.
- Λεπτομέρειες σχετικά με το ημεδαπό δίκαιο.
- Την αξία της δηλωθείσας διασυνοριακής διευθέτησης.
- Αναφορά κάθε σχετιζόμενου φορολογούμενου άσχετου από το Κράτος – Μέλος που επηρεάζεται άμεσα από την διευθέτηση.

Η επίμαχη Οδηγία ισχύει ήδη από την 25η Μαΐου 2018 και τα Κράτη – Μέλη υποχρεούνται να την ενσωματώσουν αντίστοιχα στην εσωτερική τους νομοθεσία. Ωστόσο η Ελλάδα δεν έχει καταθέσει ακόμα το σχετικό Νομοσχέδιο για την εφαρμογή της στο Ελληνικό Δίκαιο. Παρά την μη ενσωμάτωση της DAC 6 στην ελληνική νομοθεσία αυτό που έχει αξία να αναφερθεί είναι ότι ήδη στο άρθρο 38 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) προβλέπεται μία γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής. Με την διάταξη αυτή εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική έννομη τάξη ένας γενικός κανόνας δικαίου περί απαγόρευσης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της καταχρηστικής χρήσης της φορολογικής νομοθεσίας, ο οποίος αποσκοπεί στο ίδιο γενικότερα αποτέλεσμα με την DAC 6.

Τέλος, προβληματίζει επίσης ο τρόπος εφαρμοφής και λειτουργίας της επίμαχης Οδηγίας τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε Εθνικό επίπεδο καθώς φαίνεται ότι θα είναι μάλλον αδύνατη η εφαρμογή αυτή χωρίς την χρήση εξειδικευμένου software για το απαιτούμενο filing. Σε κάθε περίπτωση μένει να δούμε την εφαρμογή και λειτουργία της Οδηγίας, η οποία αναμένεται να έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό