EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

Genomföranderapport om översynen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

1. Inledning

I rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen[1] (*direktivet om skattetvistlösningsmekanismer*) fastställs en ram vars syfte är att lösa tvister som uppstått mellan medlemsstaterna när dessa tvister uppstår till följd av tolkningen och tillämpningen av avtal och konventioner som föreskriver ett undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och, i förekommande fall, kapital.

Även om det före antagandet av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer fanns mekanismer eller instrument tillgängliga för att lösa vissa tvister som föreskrivs i skatteavtal eller skiljemannakonventionen (90/436/EEG)[2] kan det hända att dessa instrument inte leder till en effektiv lösning av sådana tvister i samtliga fall i fråga om omfattning och/eller i tid eller på ett bindande sätt.

I direktivet om skattetvistlösningsmekanismer säkerställs en effektiv mekanism för att lösa tvister. Mekanismens trestegsstrategi omfattar ett bredare tillämpningsområde och tvister kan lösas i rätt tid och på ett genomförbart sätt. För det första har varje person (enskild person eller företag) vars beskattning påverkas direkt av en tvistefråga rätt att lämna in ett klagomål till var och en av de berörda medlemsstaterna och begära att en sådan tvist ska lösas. För det andra bör de berörda medlemsstaterna sedan sträva efter att lösa tvistefrågan genom ett förfarande för ömsesidig överenskommelse. För det tredje föreskrivs i direktivet att en rådgivande kommitté ska inrättas för att fatta beslut om avslag eller avge ett yttrande om tvisten om en medlemsstat avslår klagomålet eller inte lyckas nå en överenskommelse om hur tvisten ska lösas under förfarandet för ömsesidig överenskommelse.

I enlighet med artikel 21 i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer ska kommissionen utvärdera genomförandet av direktivet och lägga fram en rapport för rådet. För närvarande är vittnesbörden om tillämpningen av direktivet dock begränsad och inte alla medlemsstater har samlat på sig tillräcklig erfarenhet kring tillämpningen av reglerna i direktivet. Ingen av medlemsstaterna har några klagomål från skattebetalarna som har nått tvistlösningsstadiet. Huvudorsaken är att direktivet om skattetvistlösningsmekanismer gäller för beskattningsår som började den 1 januari 2018 eller senare. Medlemsstaterna har olika efterlevnadsregler när det gäller deklarationskrav och slutförande av bedömningar, regler om preskriptionstider och efterlevnadsstrategier (t.ex. när en revision ska inledas eller vilka beskattningsår som ska omfattas). Skattedeklarationen för beskattningsåret 2018 skulle till exempel lämnas in tidigast 2019. En skatterevision som omfattar beskattningsåret 2018 kan avslutas först 2023, vilket innebär att ett klagomål skulle kunna lämnas in från och med då och inom tre år (senast 2026). Tvister som skulle kunna hanteras enligt direktivet om skattetvistlösningsmekanismer har därför börjat uppstå först under de senaste åren.

Denna genomföranderapport omfattar perioden från det ursprungliga ikraftträdandet av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer fram till i dag. Den bygger på uppgifter som samlades in genom ett samråd som pågick mellan den 12 mars och den 10 maj 2024 på webbplatsen för kommissionens avdelningar med ansvar för

[1] EUT L 265, 14.10.2017, s. 1.

[2] Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, 20.8.1990, s. 10).

skatter och tullar samt på synpunkter från medlemsstaterna inom den statistiska ramen för direktivet om skattetvistlösningsmekanismer för beskattningsåren 2020–2023 och ett riktat samråd med medlemsstaterna som pågick mellan den 14 mars och den 10 maj 2024. En fullständig utvärdering av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer bör göras när det finns mer information om och erfarenhet av verkliga ärenden, inklusive ärenden som har nått tvistlösningsstadiet. Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer omfattas också av Europeiska revisionsrättens pågående revision av skadlig skattekonkurrens i EU.

2. Beskrivning av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer utgör en samordnad och flexibel ram för medlemsstaterna och förstärker den obligatoriska bindande tvistlösningen i Europeiska unionen jämfört med enbart nationella regler och/eller regler som fastställs i bilaterala eller multilaterala avtal och konventioner.

Det möjliggör ett förfarande för ömsesidig överenskommelse som inleds genom ett klagomål från en skattebetalare och enligt vilket medlemsstaterna måste samarbeta och nå en överenskommelse om dubbelbeskattningstvisten inom två år. Beslutet är bindande för de behöriga myndigheterna och kan verkställas av den berörda skattebetalaren. Om förfarandet för ömsesidig överenskommelse misslyckas på grund av att medlemsstaterna inte har lyckats nå en överenskommelse leder det automatiskt till ett tvistlösningsförfarande (skiljedomsfasen) där de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna utfärdar ett slutgiltigt bindande beslut.

I figuren nedan sammanfattas de tre huvudstegen i förfarandet i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer:



Figur 1: Tre huvudförfaranden

Sammanfattning av varje steg:

1. Klagomål

Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer är tillämpligt på tvister mellan medlemsstater som uppstår till följd av olika tolkningar och tillämpningar av avtal och konventioner som föreskriver undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och, i tillämpliga fall, kapital, såsom bilaterala skatteavtal och skiljemannakonventionen, som leder till dubbelbeskattning. En berörd person, inbegripet enskilda personer, har därför rätt att lämna in ett klagomål avseende en tvistefråga till var och en av de berörda medlemsstaternas behöriga myndigheter för att få den löst.

Klagomålet ska lämnas in inom tre år från mottagandet av den första underrättelsen om den åtgärd som ledde till dubbelbeskattning. Alla behöriga myndigheter i

medlemsstaterna är skyldiga att bekräfta mottagandet av klagomålet inom två månader från mottagandet och att underrätta de andra berörda medlemsstaterna om detta. Den berörda personen ska lämna in information enligt artikel 3.3 i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. De berörda behöriga myndigheterna får begära ytterligare information inom tre månader från mottagandet av klagomålet. Den berörda personen måste i sin tur svara inom tre månader efter mottagandet av begäran. Ett beslut om att godta eller avvisa klagomålet ska fattas inom sex månader från mottagandet av klagomålet eller inom sex månader från mottagandet av ytterligare information som har begärts, beroende på vilket som inträffar senast. Den berörda personen och de behöriga myndigheterna i de andra berörda medlemsstaterna ska underrättas om detta utan dröjsmål.

Under denna sexmånadersperiod får den berörda medlemsstaten lösa tvisten unilateralt, vilket innebär att förfarandet enligt direktivet om skattetvistlösningsmekanismer avslutas.

2. Förfarande för ömsesidig överenskommelse

Om tvisten inte har lösts under klagomålsstadiet ska de berörda medlemsstaterna inleda ett förfarande för ömsesidig överenskommelse, om de har godtagit ett klagomål. Medlemsstaterna ska sträva efter att avsluta ett förfarande för ömsesidig överenskommelse inom två eller tre år från den senaste underrättelsen om beslutet att godta klagomålet.

I skäl 6 uppmuntras medlemsstaterna att använda icke bindande alternativa former av tvistlösning såsom medling och förlikning under slutskedena i förfarandet för ömsesidig överenskommelse. Om de berörda medlemsstaterna kan lösa tvisten blir beslutet bindande för medlemsstaterna, under förutsättning att skattebetalaren ger sitt samtycke och avstår från rätten till andra åtgärder. Om en sådan överenskommelse inte nås inom den fastställda tidsfristen bör ärendet bli föremål för ett tvistlösningsförfarande.

3. Tvistlösning

Den berörda personen får begära att de behöriga myndigheterna inrättar en rådgivande kommitté om a) det klagomål som den berörda personen lämnat in har avvisats enligt artikel 5.1 av minst en men inte alla av de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna, eller b) de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna har godtagit det klagomål som den berörda personen lämnat in men inte lyckats nå en överenskommelse om hur tvistefrågan ska lösas genom ömsesidig överenskommelse inom den tidsfrist som föreskrivs i artikel 4.1. Den rådgivande kommittén måste i så fall avge ett yttrande om hur tvistefrågan ska lösas. Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer ger medlemsstaterna flexibilitet att inrätta en rådgivande kommitté som kan skilja sig åt i fråga om sammansättning, form och skiljedomsförfarande som ska användas och som kan vara permanent.

Den rådgivande kommittén ska lämna sitt yttrande till de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna senast sex månader efter den dag då den inrättades. Denna period kan förlängas med tre månader. Yttrandet antas med enkel majoritet av dess medlemmar. Om en majoritet inte kan uppnås, ska ordförandens röst avgöra det slutliga yttrandet och yttrandet ska lämnas till de behöriga myndigheterna.

Ett slutgiltigt beslut ska fattas av de behöriga myndigheterna efter delgivningen av yttrandet från den rådgivande kommittén. De berörda behöriga myndigheterna har sex månader på sig att enas om hur tvistefrågan ska lösas. Under dessa sex månader får de behöriga myndigheterna fatta ett beslut som avviker från yttrandet från den rådgivande kommittén.

Det slutliga beslutet ska vara bindande för de berörda medlemsstaterna i förhållande till de berörda personerna och utgör inte ett prejudikat. Det ska genomföras om den berörda personen eller de berörda personerna godtar det slutliga beslutet och i förekommande fall avstår från rätten till inhemska åtgärder inom 60 dagar från det datum då det slutliga beslutet meddelades.

3. Översikt över genomförandet

a. Kontroller av införlivande

Alla medlemsstater har nu korrekt införlivat direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. I Spaniens fall inleddes ett överträdelseförfarande för felaktigt införlivande[3]. Spanien har därefter tagit itu med de frågor som togs upp i överträdelseförfarandet, som avslutades den 23 maj 2024[4].

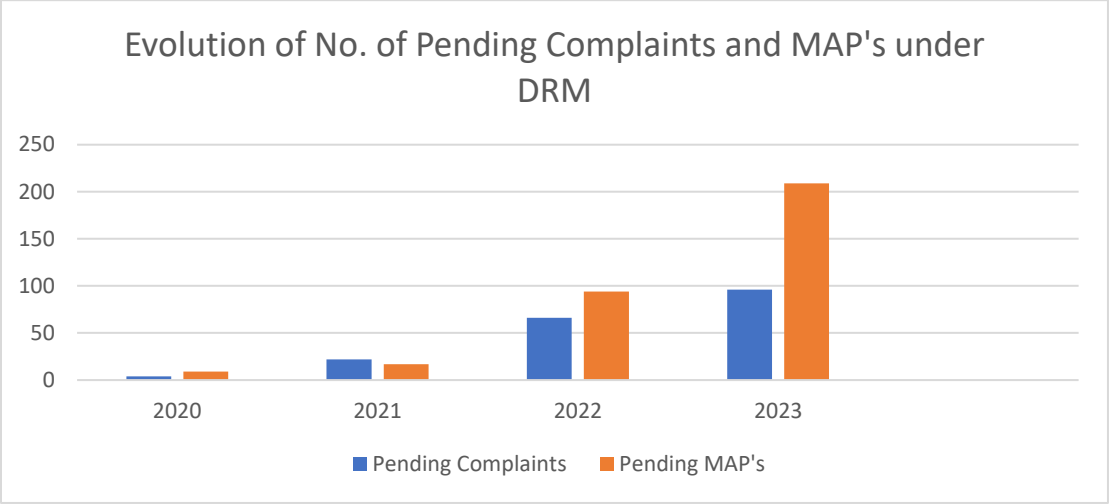
b. Översyn av den statistiska ramen

Enligt den statistiska ramen för direktivet om skattetvistlösningsmekanismer ska medlemsstaterna årligen lämna in följande statistik till kommissionen[5]:

(i) Klagomål som lämnats in till den behöriga myndigheten.
(ii) Förfaranden för ömsesidig överenskommelse som hanteras av den behöriga myndigheten.
(iii) Klagomål som hanteras under tvistlösningsstadiet (skiljedomsfasen).
(iv) Genomförande av beslut och slutliga beslut inom ramen för förfarande för ömsesidig överenskommelse.

I tabellen nedan anges antalet ärenden enligt leden i och ii som lämnats in av medlemsstaterna och som är under behandling i slutet av varje rapporteringsår:

[3] INFR(2022)2096.
[4] Se kommissionens offentliga register över överträdelsebeslut https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=SV.
[5] Se uppgifterna på kommissionens webbplats: Lösning av skattetvister i Europeiska unionen – Europeiska kommissionen (europa.eu).



Inlämnade klagomål

Beroende på hur de behöriga myndigheterna i en berörd medlemsstat ställer sig till det inlämnade klagomålet kan skattebetalarna behöva överklaga till de nationella domstolarna enligt artikel 5.3 för att få tillgång till förfarandet för ömsesidig överenskommelse eller tvistlösningsstadierna i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. Den information som mottagits från medlemsstaterna visar att endast ett överklagande har lämnats in i samband med ett avslag från två medlemsstater. Det låga antalet klagomål som har överklagats i förhållande till det totala antalet inlämnade klagomål kan tyda på att antalet ärenden som har avslagits av alla medlemsstater hittills har varit lågt.

Tvister som fortfarande befinner sig i klagomålsstadiet förs i stället vidare till förfarandet för ömsesidig överenskommelse. En viktig statistisk indikator är den genomsnittliga tid som det tar för medlemsstaterna att avsluta ett klagomål, antingen genom att klagomålet löses av medlemsstaterna eller genom att det förs vidare till förfarandet för ömsesidig överenskommelse eller till tvistlösningsstadiet. Resultaten för 2020–2023 anges nedan.

År	Antal medlemsstater som rapporterat	Klagomål avslutat (i månader) – EU-genomsnitt	Högst (månader)	Minst (månader)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Uppgifterna från medlemsstaterna visar därför att de avslutar de allra flesta ärendena inom sex månader i enlighet med kraven i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. För att övervaka direktivets ändamålsenlighet kommer det i fortsättningen att vara nödvändigt att lämna uppgifter om hur lång tid det tar att avsluta ett klagomål.

Klagomål som hanteras under förfarandet för ömsesidig överenskommelse

Även om både antalet klagomål och antalet förfaranden för ömsesidig överenskommelse ökade under perioden 2020–2023 är dessa fortfarande betydligt lägre än antalet förfaranden för ömsesidig överenskommelse som för närvarande omfattas av skiljemannakonventionen under samma tidsperiod[6]. Det kan finnas flera skäl till att antalet är så lågt. Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer är endast direkt tillämpligt på tvister som uppstår från och med ett beskattningsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare. Äldre ärenden kan därför inte hanteras enligt direktivet[7]. Antalet tvister som inges enligt skiljemannakonventionen har dock minskat: Antalet ärenden som lämnades in enligt skiljemannakonventionen har minskat från 854 under 2022 till 649 under 2023. Detta kan dock vara en tillfällig effekt och det krävs uppgifter från kommande år för att bekräfta en långsiktig trend.

Med tanke på den tid det tar att genomföra en revision och utfärda ett slutligt revisionsbeslut till skattebetalaren skulle det dessutom gå flera år innan skattebetalaren skulle kunna lämna in ett klagomål. Slutligen har skattebetalaren tre år på sig att lämna in ett klagomål från och med den dag då beslutet utfärdades. Detta skulle därför också kunna förklara den tid som gått mellan det att en tvist uppstod och att en inlämning gjordes enligt direktivet om skattetvistlösningsmekanismer.

När medlemsstaterna tillfrågades i samrådet om de hade lagt märke till en övergång till direktivet om skattetvistlösningsmekanismer från skiljemannakonventionen svarade de flesta att de saknade uppgifter för att besvara frågan. De bekräftade att skiljemannakonventionen fortfarande används av deras skattebetalare.

Liksom i klagomålsstadiet ombads medlemsstaterna att ange hur många månader det tog att lösa en tvist enligt förfarandet för ömsesidig överenskommelse[8]. Resultaten för 2020–2023 anges nedan.

År	Antal medlemsstater som rapporterat	Förfarande för ömsesidig överenskommelse avslutat (i månader) – EU-genomsnitt	Högst (månader)	Minst (månader)
2020	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

De uppgifter som medlemsstaterna har lämnat visar att ärenden inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse avslutas inom 24 månader, i enlighet med

[6] Statistik över förfarande för ömsesidig överenskommelse och förhandsbesked om prissättning: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_sv.

[7] Medlemsstaterna kunde ha utnyttjat möjligheten att godta ärenden i samband med tvister som uppstod före den 1 januari 2018 och som omfattade tidigare beskattningsår. I samrådet med medlemsstaterna uppgav endast två medlemsstater att de tillåter detta.

[8] Antalet klagomål som godtagits för att gå vidare till ett förfarande för ömsesidig överenskommelse enligt artikel 4.1 under referensåret och antalet beslut i förfaranden för ömsesidig överenskommelse som godtagits av den berörda personen enligt artikel 4.2 under referensåret visas i de statistiska uppgifterna på kommissionens webbplats som nämns i fotnot 5.

kraven i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. Med tanke på det låga antal ärenden som faktiskt hittills har avslutats inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse skulle det dock vara för tidigt att dra några slutsatser. Ett riktat samråd med en medlemsstat visade att de flesta av de ärenden som lämnades in i enlighet med direktivet om skattetvistlösningsmekanismer kom från enskilda personer och dessa kan generellt lösas snabbare jämfört med tvister som rör företag. De senare omfattar i allmänhet tvister om internprissättning som är mer komplexa och kräver mer tid att lösa. På samma sätt som under klagomålsfasen är det viktigt att medlemsstaterna lämnar in uppgifter för att göra det möjligt att effektivt övervaka om ärenden inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse avslutas i tid.

Klagomål som hanteras under tvistlösningsstadiet

Hittills har inga klagomål nått tvistlösningsstadiet (skiljedomsfasen) och det är därför inte möjligt att bedöma det. Med tanke på att majoriteten av ärendena inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse lämnades in 2022 och 2023 och att inte alla beslut har utfärdats av medlemsstaterna förväntas antalet ärenden som går vidare till detta steg vara begränsat under de kommande åren. Att övervaka denna fas är dock nödvändigt för att säkerställa att skattebetalarna har rätt att överklaga beslut om att avslå ett ärende inom ramen för ömsesidig överenskommelse.

Genomförande av beslut och slutliga beslut inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse

Medlemsstaterna ska rapportera antalet beslut och slutliga beslut som ännu inte genomförts av de behöriga myndigheterna inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse.

Fram till den 31 december 2023 hade medlemsstaterna rapporterat att det fortfarande fanns tre beslut inom ramen för förfarandet för ömsesidig överenskommelse som behövde genomföras av de behöriga myndigheterna.

c. Preliminär återkoppling om tillämpningen

Resultaten av det samråd som genomförts med medlemsstaterna och det samråd som genomförts med berörda parter[9] visar att direktivet om skattetvistlösningsmekanismer leder till ökad effektivitet och ändamålsenlighet jämfört med innan det genomfördes. Detta beror på att direktivet föreskriver tydliga och klart angivna tidsfrister, ger bättre möjligheter till rättsmedel för skattebetalarna och har ett bredare tillämpningsområde som inte bara omfattar tvister om internprissättning eller fördelning av vinster till fasta driftställen, utan alla tvister som uppstår till följd av tolkningen och tillämpningen av avtal och konventioner som föreskriver ett undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst.

Både medlemsstaterna och berörda parter angav dock i sina svar att erfarenheterna av reglerna i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer är begränsade, eftersom de första fallen av dubbelbeskattning som omfattas av direktivet uppstår först nu då skatterevisioner som omfattar beskattningsår från och med 2018 avslutas. Begränsad

[9] Se Lösning av skattetvister i Europeiska unionen – Europeiska kommissionen (europa.eu).

eller ingen återkoppling kunde därför lämnas om alla aspekter av direktivet och mer specifikt om tvistlösningsstadiet, eftersom det vid tidpunkten för utarbetandet av denna rapport inte hade inrättats någon rådgivande kommitté.

Det hade dock redan lagts fram förslag för att ytterligare förbättra vissa aspekter av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer när det gäller att ge ytterligare klarhet om tolkningen och tillämpningen av vissa regler eller definitioner för att säkerställa ett gemensamt förhållningssätt. Det föreslogs vidare att tillämpningsområdet för direktivet skulle utökas och att lösningsmekanismen skulle användas för att lösa tvister som rör andra direktiv inom direkt och indirekt beskattning. En reviderad statistisk ram där man anger antalet klagomål som lämnats in och avslagits under referensåret skulle kunna vara användbar för övervakningen.

4. Slutsatser och fortsatt arbete

Alla medlemsstater har införlivat direktivet om skattetvistlösningsmekanismer fullt ut. Den preliminära återkopplingen är positiv, eftersom direktivet verkar uppfylla de mål som fastställdes vid tidpunkten för antagandet. I direktivet föreskrivs en tvistlösningsmekanism som är omfattande, effektiv och hållbar. Skattebetalarnas förbättrade ställning när det gäller att få frågor om dubbelbeskattningen lösta på ett bindande sätt bidrar till en rättvisare skattemiljö.

Baserat på de statistiska uppgifter som kommissionen har samlat in enligt den statistiska ramen för direktivet om skattetvistlösningsmekanismer och den återkoppling som mottagits från både allmänheten och medlemsstaterna dras slutsatsen att erfarenheten av tillämpningen av direktivet fortfarande är begränsad. När man har samlat på sig mer erfarenhet bör kommissionens avdelningar genomföra en fullständig utvärdering och, vid behov, lägga fram förslag för att förbättra direktivet.