EUROPA-
KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RAPPORT FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

Rapport om gennemførelsen af direktiv (EU) 2017/1852

1. Indledning

I Rådets direktiv (EU) 2017/1852 af 10. oktober 2017 om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union[1] ("direktiv (EU) 2017/1852") fastsættes der en ramme for bilæggelse af tvister mellem medlemsstater, når disse tvister opstår i forbindelse med fortolkningen og anvendelsen af aftaler og konventioner, der indeholder bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning af indkomst og, hvis det er relevant, kapital.

Selv om der før vedtagelsen af direktiv (EU) 2017/1852 fandtes mekanismer eller instrumenter til løsning af visse tvister omhandlet i skatteaftaler eller voldgiftskonventionen (90/436/EØF)[2], kan disse instrumenter ikke sikre en effektiv bilæggelse af sådanne tvister i alle tilfælde med hensyn til anvendelsesområde og/eller på en rettidig eller bindende måde.

Direktiv (EU) 2017/1852 sikrer en effektiv mekanisme til rettidigt at bilægge tvister, der dækker et bredere anvendelsesområde, og som kan fuldbyrdes, ved hjælp af en tilgang i tre trin. For det første har enhver person (enkeltperson eller selskab), hvis beskatning er direkte berørt af et omtvistet spørgsmål, ret til at indgive en klage til hver af de berørte medlemsstater med anmodning om bilæggelse af en sådan tvist. For det andet bør de berørte medlemsstater derefter bestræbe sig på at løse det omtvistede spørgsmål gennem en gensidig aftaleprocedure. For det tredje fastsættes det i direktivet, at der i tilfælde af en medlemsstats afvisning af klagen eller manglende bilæggelse af en tvist under den gensidige aftaleprocedure skal nedsættes et rådgivende udvalg, som skal træffe afgørelse om afvisningen eller afgive en udtalelse om tvisten.

I overensstemmelse med artikel 21 i direktiv (EU) 2017/1852 skal Kommissionen evaluere gennemførelsen af direktivet og forelægge en rapport for Rådet. Der foreligger imidlertid i øjeblikket begrænset dokumentation for anvendelsen af direktivet, og ikke alle medlemsstater har opnået tilstrækkelig erfaring med anvendelsen af dets regler. Ingen af medlemsstaterne har klager fra skattesubjekter, som er nået til tvistbilæggelsesfasen. Det skyldes primært, at direktiv (EU) 2017/1852 finder anvendelse på skatteår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter. Medlemsstaterne har forskellige regler med hensyn til indgivelseskrav og færdiggørelse af vurderinger, forældelsesregler og overholdelsesstrategier (f.eks. hvornår en revision skal påbegyndes, eller hvilke skatteår der skal dækkes). Selvangivelsen for skatteåret 2018 skulle f.eks. tidligst indgives i 2019. En skatterevision, der dækker skatteåret 2018, afsluttes f.eks. først i 2023, og der kan derfor indgives en klage fra det tidspunkt og inden for tre år (senest i 2026). Som følge heraf er tvister, der kan behandles i henhold til direktiv (EU) 2017/1852, først begyndt at opstå i de seneste år.

Denne gennemførelsesrapport dækker perioden fra den første ikrafttræden af direktiv (EU) 2017/1852 til dato. Den er baseret på data indsamlet gennem en høring, der fandt sted i perioden 12. marts-10. maj 2024 på webstedet for Kommissionens tjenestegrene med ansvar for beskatning og toldunion, samt input modtaget fra medlemsstaterne inden for den statistiske ramme for direktiv (EU) 2017/1852 for skatteårene 2020-2023

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

[2] Konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 10).

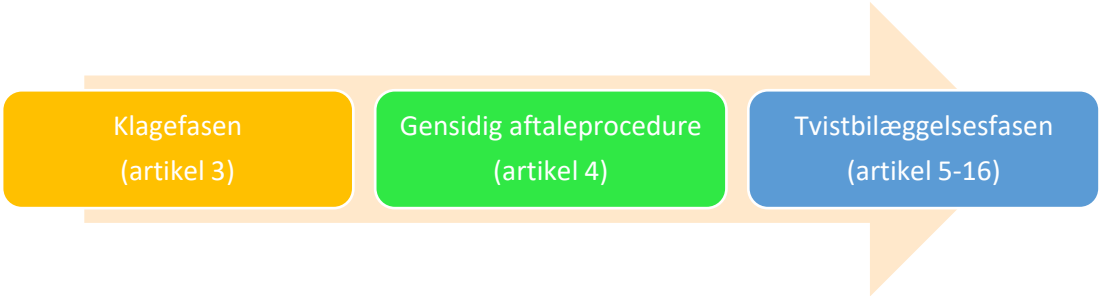
og en målrettet høring af medlemsstaterne i perioden 14. marts-10. maj 2024. Der bør foretages en fuldstændig evaluering af direktiv (EU) 2017/1852, når der foreligger flere oplysninger om og erfaringer med reelle sager, herunder sager, der er nået til tvistbilæggelsesfasen. Direktiv (EU) 2017/1852 er også omfattet af Revisionsrettens igangværende revision af skadelig skattekonkurrence i EU.

2. Beskrivelse af direktiv (EU) 2017/1852

Direktiv (EU) 2017/1852 giver medlemsstaterne en koordineret og fleksibel ramme og styrker obligatorisk bindende tvistbilæggelse i EU sammenlignet med rent nationale regler og/eller regler, der er fastsat i bilaterale eller multilaterale aftaler og konventioner.

Direktivet giver mulighed for en gensidig aftaleprocedure, der indledes på grundlag af en klage fra et skattesubjekt, og hvor medlemsstaterne skal samarbejde og nå til enighed om tvisten om dobbeltbeskatning inden for to år. Afgørelsen er bindende for de kompetente myndigheder og kan fuldbyrdes af de berørte skattesubjekter. Hvis den gensidige aftaleprocedure mislykkes, fordi medlemsstaterne ikke kan nå til enighed, fører den automatisk til en tvistbilæggelsesprocedure (voldgiftsfase), hvor de kompetente myndigheder i de involverede medlemsstater udsteder en endelig bindende afgørelse.

Figuren nedenfor opsummerer de tre hovedfaser i proceduren omhandlet i direktiv (EU) 2017/1852:



Figur 1: Procedurens tre hovedfaser

Sammenfatning af hvert trin:

1. Klage

Direktiv (EU) 2017/1852 finder anvendelse på tvister mellem medlemsstaterne, der opstår som følge af forskellige fortolkninger og anvendelser af aftaler og konventioner, der indeholder bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning af indkomst og, hvis det er relevant, kapital, f.eks. bilaterale skatteaftaler og voldgiftskonventionen, der fører til dobbeltbeskatning. I lyset heraf har enhver berørt person, herunder enkeltpersoner, ret til at indgive en klage vedrørende et tvistspørgsmål til de kompetente myndigheder i hver af de berørte medlemsstater med anmodning om løsning heraf.

Fristen for indgivelse er tre år fra modtagelsen af den første meddelelse om den foranstaltning, der giver anledning til dobbeltbeskatning. Hver berørt medlemsstats kompetente myndighed er forpligtet til at bekræfte modtagelsen af klagen senest to måneder efter modtagelsen og underrette de øvrige berørte medlemsstater herom. Den

berørte person skal indsende oplysninger i henhold til artikel 3, stk. 3, i direktiv (EU) 2017/1852. De berørte kompetente myndigheder kan anmode om yderligere oplysninger inden for tre måneder fra modtagelsen af klagen. Den berørte person skal svare inden for tre måneder efter modtagelsen af anmodningen. Afgørelsen om, hvorvidt klagen skal imødekommes eller afvises, skal træffes senest seks måneder efter klagens modtagelse eller senest seks måneder efter modtagelsen af yderligere oplysninger, alt efter hvilken dato der er den seneste, og den berørte person og de kompetente myndigheder i de øvrige berørte medlemsstater skal straks underrettes herom.

Inden for denne periode på seks måneder kan den berørte medlemsstat løse tvisten ensidigt, hvilket fører til afslutning af proceduren i henhold til direktiv (EU) 2017/1852.

2. Gensidig aftaleprocedure

Hvis tvisten ikke er blevet løst i klagefasen, indleder de berørte medlemsstater, som har besluttet at imødekomme en klage, en gensidig aftaleprocedure. I tilfælde af en gensidig aftaleprocedure skal medlemsstaterne bestræbe sig på at afslutte den inden for to eller tre år fra den seneste meddelelse om, at der er truffet afgørelse om, at klagen skal imødekommes.

I betragtning 6 opfordres medlemsstaterne til at bruge ikkebindende alternative former for tvistbilæggelse, såsom mægling eller forlig, i de afsluttende faser af den gensidige aftaleprocedure. Hvis de berørte medlemsstater kan bilægge tvisten, bliver afgørelsen bindende for de medlemsstater, forudsat at det berørte skattesubjekt accepterer afgørelsen og giver afkald på retten til at benytte andre retsmidler. Hvis der ikke er opnået enighed inden for den angivne frist, bør sagen underkastes en tvistbilæggelsesprocedure.

3. Tvistbilæggelse

Den berørte person kan anmode de kompetente myndigheder om at nedsætte et rådgivende udvalg, hvis a) klagen indgivet af en sådan berørt person er blevet afvist i henhold til artikel 5, stk. 1, af mindst én, men ikke alle de berørte medlemsstaters kompetente myndigheder, eller b) de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater havde imødekommet den klage, som den berørte person har indgivet, men det ikke er lykkedes dem at nå til enighed om at løse tvistspørgsmålet ved gensidig aftale inden for den frist, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, i hvilket tilfælde det rådgivende udvalg skal afgive udtalelse om, hvordan det omtvistede spørgsmål skal løses. Direktiv (EU) 2017/1852 giver medlemsstaterne fleksibilitet til at nedsætte et rådgivende udvalg, der kan være forskelligt med hensyn til sammensætning, form og voldgiftsprocedure og/eller kan være af permanent karakter.

Det rådgivende udvalg skal afgive udtalelse til de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater senest seks måneder efter den dato, hvor det blev nedsat. Denne periode kan forlænges med yderligere tre måneder. Udtalelsen vedtages med simpelt flertal blandt medlemmerne. Hvis der ikke kan opnås flertal, afgør formandens stemme den endelige udtalelse, som meddeles de kompetente myndigheder.

De kompetente myndigheder skal træffe en endelig afgørelse efter meddelelsen af udtalelsen fra det rådgivende udvalg. De berørte kompetente myndigheder har seks

måneder til at nå til enighed om, hvordan det omtvistede spørgsmål skal løses. I løbet af disse seks måneder kan de kompetente myndigheder træffe en afvigende afgørelse i forhold til den, der er truffet af det rådgivende udvalg.

Den endelige afgørelse er bindende for de berørte medlemsstater i relation til de berørte personer og danner ikke præcedens. Den endelige afgørelse gennemføres, forudsat at den eller de berørte personer accepterer den endelige afgørelse og giver afkald på retten til at benytte nationale retsmidler inden for 60 dage fra den dato, hvor den endelige afgørelse blev meddelt, hvis det er relevant.

3. Overblik over gennemførelsen

a. Gennemførelseskontrol

Alle medlemsstater har nu gennemført direktiv (EU) 2017/1852 korrekt. For Spaniens vedkommende blev der indledt en traktatbrudsprocedure for ukorrekt gennemførelse[3]. Spanien har efterfølgende behandlet de spørgsmål, der blev rejst i traktatbrudsproceduren, som blev afsluttet den 23. maj 2024[4].

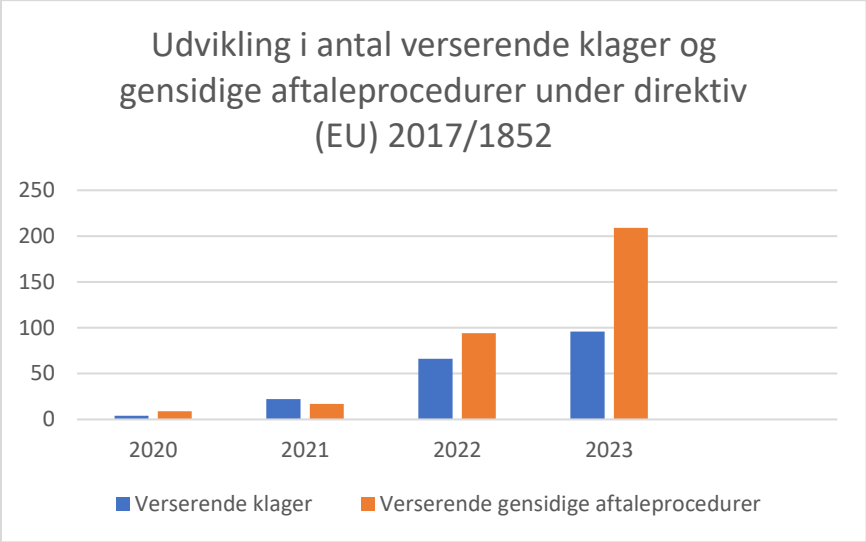
b. Gennemgang af de statistiske rammer

I henhold til den statistiske ramme for direktiv (EU) 2017/1852 skal medlemsstaterne hvert år indsende følgende statistikker til Kommissionen[5]:

(i) klager indgivet til den kompetente myndighed
(ii) gensidige aftaleprocedurer, der administreres af den kompetente myndighed
(iii) klager, der behandles i tvistbilæggelsesfasen (voldgiftsfasen)
(iv) gennemførelse af afgørelser om gensidige aftaleprocedurer og endelige afgørelser.

I tabellen nedenfor vises antallet af sager under nr. i) og ii), som medlemsstaterne har indgivet, og som endnu ikke er afsluttet ved udgangen af hvert rapporteringsår:

[3] INFR(2022)2096.
[4] Se Kommissionens offentlige register over traktatbrudsafgørelser: https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=da.
[5] Dataene kan findes på Kommissionens websted: Resolution of tax disputes in the European Union – Europa-Kommissionen (europa.eu).



Indgivne klager

Afhængigt af den afgørelse, som de kompetente myndigheder i en berørt medlemsstat træffer om den indgivne klage, kan skattesubjekter være nødt til at påklage afgørelsen til de nationale domstole i henhold til artikel 5, stk. 3, for at få adgang til den gensidige aftaleprocedure eller tvistbilæggelsesfaserne i direktiv (EU) 2017/1852. Ifølge de oplysninger, der er modtaget fra medlemsstaterne, er der kun indgivet én klage i forbindelse med en afvisning fra to medlemsstater. Det lave antal klager, der er blevet påklaget, i forhold til det samlede antal klager, der er indgivet, kan tyde på, at antallet af sager, der er blevet afvist af alle medlemsstater, hidtil har været lavt.

I stedet overføres eventuelle tvister, der stadig befinder sig i klagefasen, til fasen for gensidige aftaleprocedurer. En vigtig statistisk indikator er den gennemsnitlige tid, det tager for en klage at blive afsluttet af medlemsstaterne, enten fordi klagen er blevet løst af medlemsstaterne, eller fordi den er gået videre til fasen for gensidige aftaleprocedurer eller tvistbilæggelsesfasen. Resultaterne for 2020-2023 er angivet nedenfor.

År	Antal medlemsstater, der har rapporteret	Afsluttet klage (i måneder) – EU-gennemsnit	Maksimum (måneder)	Minimum (måneder)
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

Ifølge data indsendt af medlemsstaterne afsluttes langt de fleste sager af medlemsstaterne inden for seks måneder som krævet i direktiv (EU) 2017/1852. Fremadrettet er det afgørende, at der indgives data om den tid, det tager at afslutte en klage, for at overvåge effektiviteten af direktiv (EU) 2017/1852.

Klager, der behandles i fasen for gensidige aftaleprocedurer

Selv om antallet af både klager og gensidige aftaleprocedurer er steget i perioden 2020-2023, ligger de fortsat betydeligt under det antal gensidige aftaleprocedurer, der er omfattet af voldgiftskonventionen for i samme periode[6]. Dette lave antal kan have flere årsager. Direktiv (EU) 2017/1852 finder kun direkte anvendelse på tvister, der opstår i forbindelse med et skatteår, der begynder den 1. januar 2018 eller senere, og ældre sager kan derfor ikke behandles efter dette direktiv[7]. Der er dog sket et fald i antallet af tvister, der indbringes i henhold til voldgiftskonventionen: Antallet af sager, der blev indbragt i 2023 i henhold til voldgiftskonventionen, er faldet til 649 fra 854 i 2022. Dette kan dog kun være en midlertidig effekt, idet der er behov for data fra de kommende år for at bekræfte en langsigtet tendens.

I betragtning af den tid, det tager at foretage en revision og udstede en endelig revisionsafgørelse til skattesubjektet, vil der desuden gå flere år, før skattesubjektet kan indgive en klage. Endelig har skattesubjektet tre år fra den dato, hvor afgørelsen er truffet, til at indgive en klage, og dette kan derfor også forklare den tid, der er gået mellem en tvists opståen og dens indgivelse i henhold til direktiv (EU) 2017/1852.

På spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne har bemærket et skift til direktiv (EU) 2017/1852 fra voldgiftskonventionen, svarede de fleste medlemsstater under høringen, at de ikke havde data til at besvare spørgsmålet. De bekræftede, at voldgiftskonventionen stadig anvendes af deres skattesubjekter.

Ligesom for klagefasen blev medlemsstaterne anmodet om at angive det antal måneder, det tager at bilægge en tvist efter den gensidige aftaleprocedure[8]. Resultaterne for 2020-2023 er angivet nedenfor.

År	Antal medlemsstater, der har rapporteret	Gensidig aftaleprocedure afsluttet (i måneder) – EU-gennemsnit	Maksimum (måneder)	Minimum (måneder)
2020	Ikke relevant	Ikke relevant	Ikke relevant	Ikke relevant
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

Ifølge data indsendt af medlemsstaterne afsluttes gensidige aftaleprocedurer inden for 24 måneder som krævet i direktiv (EU) 2017/1852. I betragtning af det lave antal sager, der indtil videre rent faktisk er blevet afsluttet i fasen for gensidige aftaleprocedurer, er det imidlertid for tidligt at drage konklusioner. En målrettet høring af en medlemsstat

[6] Statistikker over gensidige aftaleprocedurer og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_en.

[7] Medlemsstaterne kunne have gjort brug af muligheden for at imødekomme tvistspørgsmål, der er opstået før den 1. januar 2018, og som vedrører tidligere skatteår. Under høringen af medlemsstaterne har kun to medlemsstater tilkendegivet, at de vil give mulighed for dette.

[8] Antallet af klager, der er imødekommet med henblik på behandling efter den gensidige aftaleprocedure i henhold til artikel 4, stk. 1, i løbet af referenceåret, og antallet af afgørelser om gensidige aftaleprocedurer, der er accepteret af den berørte person i henhold til artikel 4, stk. 2, i løbet af referenceåret, fremgår af de statistiske data på Kommissionens websted, der er nævnt i fodnote 5.

viste, at de fleste af de sager, der blev indgivet i henhold til direktiv (EU) 2017/1852, var fra enkeltpersoner, dvs. sager, som normalt kan løses hurtigere, i modsætning til tvister, der involverer virksomheder. Sidstnævnte omfatter generelt tvister om afregningspriser, som er mere komplekse og kræver mere tid at løse. Ligesom i klagefasen er det vigtigt, at medlemsstaterne indsender data, så det effektivt kan overvåges, at gensidige aftaleprocedurer afsluttes rettidigt.

Klager, der behandles i tvistbilæggelsesfasen

Indtil videre er ingen klager nået frem til tvistbilæggelsesfasen (voldgiftsfasen), og det er derfor ikke muligt at vurdere den. Da de fleste gensidige aftaleprocedurer er blevet indgivet i 2022 og 2023, og ikke alle afgørelser er blevet truffet af medlemsstaterne, forventes det desuden, at antallet af sager, der vil blive overført til denne fase, vil være begrænset i de kommende år. Ikke desto mindre er overvågning af denne fase afgørende for at sikre, at skatteyderne har ret til at anfægte afvisningen af en sag om gensidig aftaleprocedure.

Gennemførelsen af afgørelser om gensidige aftaleprocedurer og endelige afgørelser

Medlemsstaterne skal indberette antallet af afgørelser om gensidige aftaleprocedurer og endelige afgørelser, der endnu ikke er gennemført af de kompetente myndigheder.

Pr. 31. december 2023 rapporterede medlemsstaterne, at de havde tre afgørelser om gensidige aftaleprocedurer, som stadig skulle gennemføres af de kompetente myndigheder.

c. Foreløbig feedback på anvendelsen

Ifølge resultaterne af høringen af medlemsstaterne og høringen af de berørte parter[9] indebærer direktiv (EU) 2017/1852 en forbedring med hensyn til effektivitet i forhold til situationen før dets gennemførelse. Dette skyldes, at der i direktiv (EU) 2017/1852 fastsættes klare og definerede tidsfrister, og skattesubjekterne gives bedre klagemuligheder. Direktivet har et bredere anvendelsesområde, der ikke kun omfatter tvister vedrørende afregningspriser eller henførsel af overskud til et fast driftssted, men enhver tvist, der opstår som følge af fortolkningen og anvendelsen af aftaler og overenskomster, der indeholder bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning af indkomst.

Både medlemsstaterne og de berørte parter anførte imidlertid i deres svar, at erfaringerne med reglerne i direktiv (EU) 2017/1852 er begrænsede, da der først nu er ved at opstå tilfælde af dobbeltbeskatning, som falder ind under anvendelsesområdet for direktiv (EU) 2017/1852, efter afslutningen af skatterevisioner, som dækker skatteår, der begynder på eller efter 2018. Der kunne derfor kun gives begrænset eller ingen feedback om alle aspekter af direktiv (EU) 2017/1852 og mere specifikt om tvistbilæggelsesfasen, da der på tidspunktet for udarbejdelsen af denne rapport ikke var blevet nedsat noget rådgivende udvalg.

[9] Se: Resolution of tax disputes in the European Union – Europa-Kommissionen (europa.eu).

Der blev dog fremsat forslag til yderligere forbedring af visse aspekter af direktiv (EU) 2017/1852 med hensyn til at skabe yderligere klarhed om fortolkningen og anvendelsen af visse regler eller definitioner for at sikre en fælles tilgang. Det blev endvidere foreslået at udvide anvendelsesområdet for direktiv (EU) 2017/1852 og anvende tvistbilæggelsesmekanismen til at bilægge tvister vedrørende andre direktiver på området for direkte og indirekte skatter. En revideret statistisk ramme med angivelse af antallet af klager, der er indgivet og afvist i referenceåret, kan vise sig at være nyttig til overvågningsformål.

4. Konklusioner og arbejdet fremover

Alle medlemsstater har gennemført direktiv (EU) 2017/1852 fuldt ud. Den foreløbige feedback er positiv, idet direktiv (EU) 2017/1852 synes at opfylde de mål, der blev fastsat på tidspunktet for vedtagelsen. Direktiv (EU) 2017/1852 indeholder bestemmelser om en mekanisme til tvistbilæggelse, der er omfattende, effektiv og bæredygtig. Skattesubjekternes styrkede mulighed for at få løst problemet med dobbeltbeskatning på en bindende måde bidrager til et mere retfærdigt skattemiljø.

På grundlag af de statistiske data, som Kommissionen har indsamlet inden for den statistiske ramme for direktiv (EU) 2017/1852, og den feedback, der er modtaget fra både offentligheden og medlemsstaterne, konkluderes det imidlertid, at der stadig er begrænsede erfaringer med anvendelsen af direktiv (EU) 2017/1852. Når der er gjort flere erfaringer, bør Kommissionens tjenestegrene foretage en fuldstændig evaluering og, hvis det er relevant, fremsætte forslag til forbedring af direktiv (EU) 2017/1852.