

## სავალდებულო ინფორმაციის ავტომატური გაცვლა საგადასახადო სფეროში შესატყობინებელ სასაზღვრო ღონისძიებებთან დაკავშირებით. ევროპული კავშირის 6804/18 დირექტივის ანალიზი

### აბსტრაქტი

განსაკუთრებით, ბოლოდროინდელი სკანდალების შედეგად, რომლებმაც გამოკვეთა გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების ფენომენი, კერძოდ, „პანამის დოკუმენტები“ (Panama Papers) და „სამოთხის დოკუმენტები“ (Paradise Papers), საერთაშორისო დონეზე, საკმაოდ საგრძნობია საკუთარი კლიენტებისათვის სასაზღვრო სქემების დამპროექტებელი შუამავლების მიერ ოფშორულ კომპანიებს შორის ან მათი მეშვეობით აქტივების დანაწილების შესახებ [ინფორმაციას] სავალდებულო გამჟღავნების ვალდებულების აუცილებლობა. ეს კომპლექსური სასაზღვრო სქემები ხელს უწყობს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, საგადასახადო თაღლითობას და ფულის გათეთრებას, რადგან თითოეული საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში ფასდება სისტემის ნაწილი.

ამ სცენარის გათვალისწინებით, გადასახადების თავიდან აცილების/გადასახადებისათვის თავის არიდების საწინააღმდეგოდ და ევროპული კავშირის წევრი სახელმწიფოების ორგანოებს შორის ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით გამჭვირვალობის ხარისხის ამაღლებისათვის წესთა ერთობლიობის დასადგენად წარდგენილ იქნა ევროპული კავშირის 6804/18 დირექტივა. მისი ძალაში შესვლის მომენტიდან არსებობს იმ შუამავლების ვალდებულება, რომლებიც კლიენტებს სთავაზობენ და ახდენენ ტრანსნაციონალური ფინანსური სქემები კომერციალიზაციას გადასახადებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ შეატყობინონ ასეთი მექანიზმების არსებობა იმ წევრი სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოებს, რომლებსაც ისინი განეკუთვნებიან. თავის მხრივ, ზემოხსენებული წევრი სახელმწიფოების ორგანოები, დირექტივის მიხედვით, იქნებიან ვალდებული, გაცვალონ ეს ინფორმაცია ერთმანეთში, რათა გაზარდონ კონსულტანტთა და საგადასახადო დამგეგმავთა საქმიანობაზე კონტროლი, მიუხედავად რისკის გარდაუვალობისა.

### 1. შესავალი

გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლა არის საკითხი, რომელიც დამოუკიდებლად ვერ მოახდენს გავლენას მხოლოდ ცალკეულ სახელმწიფოებზე. ეს არის გლობალური ფენომენი და მას უნდა მივუდგეთ მკაცრი წესების გამოყენებით საერთაშორისო და რეგიონულ დონეზე.

უფრო კონკრეტულად, საინტერესოა, რა გაკეთდა ამ საკითხზე ევროპული კავშირის მიერ. ამ კონტექსტში, გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების<sup>2</sup> ფენომენის საწინააღმდეგო ზომების მიღებისაკენ მიმავალი ბილიკი, საკმაოდ გრძელია და ბევრი სირთულეზე გადის.

<sup>1</sup> *ლოჯი ვანვიტელის* სახ. კამპანიის უნივერსიტეტის, *ჟან მონეს* პოლიტიკურ მეცნიერებათა განყოფილების დოქტორანტი შედარებით კერძო სამართალში.

<sup>2</sup> *Saxunova, D., Sulikova R., Szarkova, R., Tax Management Hierarchy – Tax Fraud and a Fraudster, Management International Conference, 2017, 633-644.* ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) დეფინიციის მიხედვით, თავის არიდება არის კანონსაწინააღმდეგო ქვევა, შემდგარი ყველა იმ უკანონო მეთოდისაგან, რომლებიც მიზნად ისახავს გადასახადებისა და დაბეგვრის შემცირებას ან აღმოფხვრას. ეს ხდება ისეთ შემთხვევებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი მთლიანად ან ნაწილობრივ იკლებს საგადასახო ვალდებულებას დასაბეგრი თანხის დაფარვით ან გადასახადის [სახეობის] კისრებით

ამ საკითხის გადასაწყვეტად, საკანონმდებლო წინადადება მოთხოვნილ იქნა ევროპული კავშირის პარლამენტის 2016 წლის 6 ივლისის რეზოლუციით საგადასახადო დადგენილებებისა და სხვა მსგავსი ბუნებისა და ზემოქმედების მქონე ზომების შესახებ.<sup>3</sup> კერძოდ, ამ რეზოლუციის მიზანი იყო, წარმოედგინა საკანონმდებლო წინადადება, რომლითაც მოხდებოდა შუამავლებისათვის<sup>4</sup> მოთხოვნა კომპლექსური მექანიზმებისა და სპეციალურ მომსახურებების სავალდებულო გამჟღავნების მოთხოვნა, რამდენადაც ისინი ეხება ევროპული კავშირის საგადასახადო თავშესაფრების სიაში შემავალ კონკრეტულ სახელმწიფოებს და არა-თანამშრომლურ იურისდიქციებს<sup>5</sup> და რომლებიც შექმნილია კლიენტებისათვის და მათ მიერ გამოიყენება გადასახადებისათვის თავის არიდების, საგადასახადო თაღლითობის, ფულის გათეთრებისა და ტერორისტების დაფინანსების ხელშესაწყობად.

მომდევნო ნაბიჯი გადაიდგა 2017 წლის 21 ივნისს, როდესაც ევროპულმა კომისიამ მიიღო ადმინისტრაციულ თანამშრომლობაში ცვლილებების შემტანი დირექტივის წინადადება.

მიუხედავად ამისა, 2011/16/EU<sup>6</sup> დირექტივა იყო პირველი ნაბიჯი საგადასახადო სფეროში სავალდებულო ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით შესატყობინებელი სასაზღვრო შეთანხმებების შესახებ. კონკრეტულად, შეთავაზებულ წინადადებაში მოცემული დებულებები მიმართულია იმისკენ, რომ უზრუნველყოს, საგადასახადო შუამავლების ან გადასახადის გადამხდელთა მიერ შექმნილი სასაზღვრო ზომების შესახებ ვალდებულების დადგენით, ადრეული ინფორმირება ასეთი სქემების შეტყობინების თაობაზე შუამავლებთან დაკავშირებით და შეგროვებული ინფორმაციის შეყვანით ევროპული კავშირის საგადასახადო ორგანოებს შორის ინფორმაციის ავტომატური გაცვლის სისტემაში.<sup>7</sup>

2018 წლის 13 მარტს ეკონომიკურ და ფინანსურ საკითხთა საბჭომ დასახა გზა მისი მიღებისათვის. ევროპული კავშირის ეკონომიკურ და ფინანსურ საკითხთა მინისტრებმა მიაღწიეს ამ შეთანხმებას, რომელიც, გამჭვირვალობის მიზნებისათვის, იწყებოდა ევროპული კომისიის შეთავაზებიდან იმ ინფორმაციის გაცვლის თაობაზე ახალი მარეგულირებელი ჩარჩო მექანიზმების შექმნის შესახებ, რაც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო

(assumption of the tax). თავის არიდება საგადასახადო ბაზასთან მიმართებით მიიღწევა დასაბეგრი შემოსავლის მთლიანად ან ნაწილობრივ დეკლარირებისგან თავის შეკავებით ან შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების ფიქტიურად გაზრდით (ფიქტიური პასუხისმგებლობის სიმულაცია). ამის საპირისპიროდ, გადასახადების თავიდან აცილება არის ქმედება, რომელიც შესაბამეა ამ უკანასკნელს, მაგრამ არა საგადასახადო დებულებების არსს. ის ხორციელდება ერთმანეთთან ურთიერთდაკავშირებული საშუალებებით ნამდვილი ეკონომიკური მიზნის გარეშე, რათა გვერდი აუაროს საგადასახადო სისტემით გათვალისწინებულ ვალდებულებებს ან აკრძალვებს და მიღწეულ იქნას გადასახადის შემცირება ან ანაზღაურება, რაც სხვაგვარად იქნებოდა შესაძლებელი.

<sup>3</sup> Official Journal of the European Union, European Parliament Resolution of 6 July 2016 on Tax rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect, (2016/2038(INI)), 2016. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016IP0310>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 05/06/2018.

<sup>4</sup> OECD-ის მიერ მოცემული დეფინიციის მიხედვით, არსებობს საგადასახადო შუამავლების ორი ძირითადი ჯგუფი: საგადასახადო მრჩეველები და ბანკები და სხვა ფინანსური ინსტიტუტები.

(i) საგადასახადო მრჩეველები არიან იურიდიული, ბუღალტრული და სხვა პროფესიული ფირმები, რომლებიც იძლევიან ურთულეს საგადასახადო რჩევებს და სწევენ სხვა მომსახურებას. საგადასახადო მრჩეველების მიერ განხორციელებული საქმიანობა შეეხება საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას, საგადასახადო აღრიცხვას, ყოველდღიურ კონსულტაციებს, ბიზნესისა და საგადასახადო დაგეგმვას და დავების გადაწყვეტას.

(ii) ბანკები და სხვა ფინანსური ინსტიტუტები, რომლებიც ხელს უწყობენ და ამარტივებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს და სხვა მექანიზმებს, რომლებიც იძლევა საშუალებას გადასახადების თავიდან აცილებისა, მათ შორის ისეთებს, რომლებიც აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმვადაა მიჩნეული.

<sup>5</sup> European Commission, Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes, Taxation and Customs Union. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en)>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 05/06/2018.

<sup>6</sup> Council of the EU, Directive 2011/16/EU on Administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, 15 February 2011, ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=EN>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 01/06/2018.

<sup>7</sup> <<http://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-tax-transparency-for-intermediaries>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 05/06/2018.

გადასახადებისათვის შესაძლო თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების წინააღმდეგ.

ევროპული კავშირის 6804/18<sup>8</sup> დირექტივა შესატყობინებელ სასაზღვრო ზომებთან დაკავშირებით ინფორმაციის სავალდებულო ავტომატური გაცვლის შესახებ უზრუნველყოფს საერთო მარეგულირებელი ჩარჩოს შემოღებას საგადასახადო ინფორმაციის ავტომატური და სავალდებულო გაცვლისათვის. ეს ვალდებულება შეეხება სხვადასხვა წევრი სახელმწიფოების კომპეტენტური ეროვნული ორგანოების წინაშე პოტენციურად უკანონო საქმიანობას, რომლის შეთავაზებულია შუამავლების მიერ გადასახადებისათვის თავის არიდების ფენომენტთან დაკავშირებით, იმ თავისებურებით, რომ მათ უნდა ჰქონდეთ, სულ ცოტა, ერთი ან მეტი ტრანს-სასაზღვრო ელემენტი.<sup>9</sup>

ევროპული კავშირის 6804/18 დირექტივის სფეროში საგადასახადო შუამავლების როლი შეიძლება გამოხატოს კლიენტებისათვის საგადასახადო დაგეგმვასთან დაკავშირებულ ინფორმაციის გაცვლაში. კერძოდ, ინფორმაცია შუამავლების მიერ დაუყოვნებლივ უნდა გადაეცეს ეროვნულ საგადასახადო ორგანოებს, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს ამ ინფორმაციის ავტომატური ეფექტიანი გაცვლა ევროპული კავშირის წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს შორის.<sup>10</sup>

საგადასახადო შუამავლების მიერ შეთავაზებული მექანიზმები განიმარტება როგორც აგრესიული ტრანს-სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვა და მათ აქვთ გარკვეული მახასიათებელი, რომელიც, ზოგიერთი ხრიკით, გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების საშუალებას იძლევა. მათში, კერძოდ, შედის ის სქემები, რომლებიც შეიცავს ტრანს-სასაზღვრო დანაკარგებს საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეზღუდვის მიზნით,<sup>11</sup> შეღავათიანი საგადასახადო რეჟიმების გამოყენებას, რომლებიც მიიჩნევა უკეთესად გამორჩეული თვისობრიობისა და მათი წარმომშობი საგადასახადო მოწესრიგებისათვის, ან სხვა ქვეყნებთან დადებული შეთანხმებები, რომლებიც არ იცავენ საერთაშორისოდ დამკვიდრებულ გარკვეულ საკანონმდებლო სტანდარტებს.<sup>12</sup>

მოყვანილი წანამძღვრების გათვალისწინებით, ამ სტატიის მიზანია, გაანალიზოს ევროპული კავშირის 6804/18 დირექტივით შემოღებული სიახლეები ტრანს-სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმებთან დაკავშირებით ინფორმაციის ავტომატური და სავალდებულო გაცვლის შესახებ, პანამისა და სამოთხის დოკუმენტების უკანასკნელი საქმეებისა და OECD-ის „საფუძველი შემცირებისა და მოგების გადატანის“ (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) გათვალისწინებით.

## 2. გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების შინაარსი ორი კონკრეტული საქმის ანალიზით: პანამისა და სამოთხის დოკუმენტები

გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების ფენომენტთან ბრძოლის აუცილებლობა ძალიან მგრძობიარე საკითხია მსოფლიო დონეზე,<sup>13</sup> განსაკუთრებით, თუ მხედველობაში მივიღებთ უკანასკნელ საქმეებს, საიდანაც აღმოცენდა გადასახადებისაგან „თავის დაღწევის“ სიტუაცია გარკვეული სქემების საშუალებით, რომლებიც შეთავაზებულია საგადასახადო შუამავლების მიერ და რაც აძლევს საშუალებას მათ კლიენტებს, გადაიტანონ თავიანთი კაპიტალი ქვეყნებში, სადაც

<sup>8</sup> EU Directive 6804/18, Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Council of the European Union, Attached I (2), Brussels, 2018. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6804-2018-INIT/en/pdf>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 29/05/2018.

<sup>9</sup> *Oberson, X.*, International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency, Elgar, 2015, 80-143.

<sup>10</sup> *Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W.*, International Tax Evasion in the Global Information Age, Palgrave Macmillan, Irwin Law Inc., 2016, 33-39.

<sup>11</sup> *Borroni, A.*, A Comparative Survey on International Corporate Taxation Systems: The American Model, Digital Properties and Digital Consumers: Nuovi Diritti e Nuove Tutele, *Piccinelli, G., Mazzei G., Tisci, A.* Edizioni Scientifiche Italiane, Seconda Università degli studi di Napoli - Facoltà di Studi Politici e per l'Alta Formazione Europea e Mediterranea *Jean Monnet*, 2011, 246-251.

<sup>12</sup> *Prosser, K. J., Murray, R.*, Tax Avoidance, Sweet and Maxwell, Thomson Reuters, 2012, 2-6.

<sup>13</sup> *Borroni, A.*, დასახ. ნაშრომი, მე-11 სქ., 283.

საგადასახადო იურისდიქცია მიიჩნევა ბევრად უფრო „ლმობიერად“ - ე.წ. „საგადასახადო სამოთხეები“ (Tax Heaven).<sup>14</sup>

კერძოდ, ყურადღება გამახვილდება ორ ბოლოდროინდელ სკანდალზე ამ საკითხთან დაკავშირებით: „პანამის დოკუმენტები“ და „სამოთხის დოკუმენტები“. ეს არის ორი კონფიდენციალური დოკუმენტების დოსიე, რომლებიც საგამომიებო ჟურნალისტთა საერთაშორისო კონსორციუმმა (ICIJ) გამოიტანა სააშკარაოზე.

ორივე კვლევა ავლენს ინფორმაციულ ვარაუდებს ოფშორული ანგარიშებზე, რომლებიც ეკუთვნის კომპანიებსა და პიროვნებებს მსოფლიო პოლიტიკიდან, ეკონომიკიდან, სპორტიდან, კინოდან და გართობის სფეროდან და რომლებიც შეეცადნენ გადასახადებისათვის თავის არიდებას თავიანთი სიმდიდრის გადამალვით საგადასახადო სამოთხეებში.<sup>15</sup>

უფრო კონკრეტულად, პანამის დოკუმენტები პირველად გამოქვეყნდა 2016 წლის აპრილში; ამ გამოძიების სახელი წარმოდგება, სახელდობრ, პანამაში დაფუძნებული იურიდიული ფირმა Mossack Fonseca-დან.<sup>16</sup> ეს საქმე შეეხება არსებით დოსიეს, 11 მილიონზე მეტი დოკუმენტით, რომლებიც შეიცავენ 200 ათასზე მეტ ოფშორულ კომპანიასა და ორგანიზებულ სქემას. გამოძიებამ მიგვიყვანა 1970 წლიდან 2016 წლამდე პერიოდის 11.5 მილიონი საიდუმლო ფაილის აღმოჩენასა და ანალიზამდე. დოკუმენტებმა გამოკვეთა მექანიზმები, რომელთა წყალობითაც ფიზიკური და იურიდიული პირები ბრუნვაში უშვებდნენ ფულსა და იხდიდნენ გადასახადებს დიდი ფულადი მასიდან. ამ გამოძიებით გამოწვეულმა ჯაჭვურმა რეაქციამ მოიცვა ბანკები და იურიდიული ფირმები, რომლებიც, სკანდალში ჩართული კლიენტთა დახმარებისას, არ იცავდნენ ფულის გათეთრების საწინააღმდეგო კანონმდებლობას და ამიტომაც არ ჰქონდათ იდენტიფიცირებული დამკვეთთა წარმომავლობა და ადეკვატური შემოწმება.<sup>17</sup>

სამოთხის დოკუმენტებთან დაკავშირებით უნდა ითქვას, რომ ისინი გამოქვეყნდა 2017 წლის ნოემბერში, რითაც გამოაშკარავდა, მთელი მსოფლიოდან, საგადასახადო თავშესაფრებში პოლიტიკოსების, მეწარმეთა, სამეფო ოჯახების წევრთა და მსოფლიოში ცნობილ მუსიკოს ვარსკვლავთა ინვესტიციები. პანამის დოკუმენტების შემდეგ, ინფორმაციის ახალი უზარმაზარი გაჟონვა საფარველს ხდის ადამიანების ვრცელ სიას, რომლებმაც ინვესტიციები ჩადეს ოფშორულ კომპანიებში.<sup>18</sup> დოსიე 13 მილიონზე მეტი კონფიდენციალური დოკუმენტის შემცველ მონაცემთა ბაზისგან შედგება, რომელიც მომდინარეობს ოფშორულ კომპანიების მომმარაგებელი და მმართველი ორი საერთაშორისო პროფესიული ფირმიდან. ესენია, სახელდობრ, ბერმუდშია დაფუძნებული, სხვადასხვა საგადასახადო სამოთხეში, ცხრა ფილიალის მქონე Appleby და მეორე - Asiatic Trust სათაო

<sup>14</sup> იხ. ვებ-გვერდი: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. „საგადასახადო სამოთხე „კლასიკური“ გაგებით აღნიშნავს ქვეყანას, სადაც საერთოდ არ არის დაწესებული ან დაწესებულია დაბალი გადასახადი. იგი გამოიყენება კორპორაციების მიერ იმ გადასახადების თავიდან აცილებისათვის, რომლებიც სხვაგვარად იქნებოდა გადასახდელი მაღალი გადასახადის მქონე ქვეყანაში. OECD-ს ანგარიშის მიხედვით, საგადასახადო სამოთხეებს აქვს შემდეგი საკვანძო მახასიათებლები:

(i) არ არის გადასახადები ან ისინი ნომინალურია;  
 (ii) ინფორმაციის ეფექტიანი გაცვლის ნაკლებობა;  
 (iii) საკანონმდებლო, სამართლებრივი და ადმინისტრაციული დებულებების მოქმედებაში გამჭვირვალობის ნაკლებობა.

ამ საკითხზე იხილეთ ასევე: *Gravelle, J. G.*, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, 2010, 3-6.

<sup>15</sup> *Müller-Knospe, B.*, From Panama to Paradise. An insight into secret financial dealings in the world of multinational corporations through the “Panama Papers” and the “Paradise Papers”, GRIN Economy, 2017, 2-5.

<sup>16</sup> *Obermayer, B., Obermaier, F.*, The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money, Oneworld Publications, 2017.

<sup>17</sup> *Della Rovere, A., Vincenti, F.*, Dai Panama Papers ai Paradise Papers: la nuova inchiesta sui paradisi fiscali, Valente Associati GEB Partners, IPSOA, 2017. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2017/11/07/dai-panama-papers-ai-paradise-papers-la-nuova-inchiesta-sui-paradisi-fiscali>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 11/06/2018.

<sup>18</sup> *Montalban, P.*, Paradise Papers: Offshore Investments of the Rich and Powerful, Lulu Press Inc, 1st Ed., 2017.

ოფისით სინგაპურში, 7 სხვა ლოკაციით ისეთ ქვეყნებში, როგორცაა კუკის კუნძულები, ჰონგ-კონგი, პანამა და სამოა.

ეს გამოძიებები მნიშვნელოვანია დირექტივის ანალიზისათვის, რადგან ხაზს უსვამს საგადასახადო სამოთხეთა როლს საიდუმლოების უზრუნველყოფის მიზნით ყველასათვის, ვინც გადაწყვეტს ინვესტირებას. კერძოდ, საიდუმლოება ფარავს ინვესტორებს, ინვესტიციების ოდენობა და ინვესტიციების მეთოდებს.

ნებისმიერ შემთხვევაში, პანამის დოკუმენტებსა და სამოთხის დოკუმენტებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებაა. სამოთხის დოკუმენტები მიჩნეულია უფრო მეტად საგადასახადო ოპტიმიზაციის მსგავსად, ვიდრე თაღლითობისა, რომელიც უფრო დაუფასებელია დაინტერესებული კომპანიების მიერ, ვიდრე ამ სკანდალის დემონსტრაციის განმარტოვებელი მედიისათვის. პანამის დოკუმენტებისაგან განსხვავებით, სამოთხის დოკუმენტები შეიძლება, მეტნაკლებად, მიჩნეულ იქნას ფულის გათეთრებად, რომელიც მომდინარეობს საგადასახადო თაღლითობის და სხვა უკანონო საქმიანობისაგან; იგი უფრო, ზოგიერთ სამართლებრივი სისტემის გათვალისწინებით, ექსპერტთა ჯგუფის მიერ შექმნილი საგადასახადო ოპტიმიზაციის სქემაა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ამ მექანიზმთა უდიდესი ნაწილი ამჟამად თაღლითურად ვერ დაკვალიფიცირდება.<sup>19</sup>

### 3. ამერიიდან 6804/18 დირექტივის დებულებები

დირექტივის მიზანია, შექმნას ახალი წესები გამჭვირვალების შესახებ საგადასახადო შუამავლებისათვის, რაც მნიშვნელოვანი წინ გადადგმული ნაბიჯია, უპირველეს ყოვლისა, იმისათვის რომ მისცეს შესაძლებლობა კომპეტენტურ საგადასახადო ორგანოებს ყოველთვის იყვნენ საქმის კურსში მათ ტერიტორიაზე რეზიდენტი კომპანიებისა და ფიზიკური პირების ნებისმიერი საქმიანობის შესახებ.<sup>20</sup>

წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს შორის ავტომატური ინფორმაციის გაცვლა არის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი, რათა უზრუნველყოფილ იქნას კომპანიების ისევე, როგორც ფიზიკურ პირების მიერ გადასახადების არსებითად შემცირების საშუალების მიძემი საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმების უფრო ეფექტიანი ამოცნობა. დირექტივის სიახლე შეეხება ნებისმიერ ინსტიტუციას, კომპანიასა თუ ფიზიკურ პირს, ვისი საქმიანობაცაა საგადასახადო რჩევების გაცემა, რაც შეიძლება აისახოს გადასახადებისათვის თავის არიდებაში/გადასახადების თავიდან აცილებაში.<sup>21</sup>

ამიტომაც, კლიენტისადმი ტრანს-სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმების შემთავაზებელ ნებისმიერ შუამავალს (ამ უკანასკნელის მახასიათებელი ელემენტები გაანალიზდება მომდევნო პარაგრაფებში) აქვს გარდაუვალი ვალდებულება, შეატყობინოს ასეთი სქემების არსებობის თაობაზე წევრი სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოებს რეზიდენტობის მიხედვით.<sup>22</sup>

ზოგადად, სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვის შეთანხმება არის მექანიზმი, რომლის შედეგებიც შეეხება ერთზე მეტ იურისდიქციას ევროპული კავშირის ფარგლებში - ან მესამე ქვეყნებთან არსებული შეთანხმებებსაც კი.<sup>23</sup> დირექტივების დებულებების შესაბამისად, ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ საგადასახადო დაგეგმვის შემუშავებასა და შემდგომ განხორციელებაში ჩართულმა ნებისმიერმა შუამავალმა

<sup>19</sup> *Eicke, R., Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe, Eurotax, Wolters Kluwer Law and Business, 2009, 32-34.*

<sup>20</sup> OECD, *Tax Transparency 2017: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Global Cooperation on Tax Transparency and Exchange of Information, 2017, 43-47.*

<sup>21</sup> *Petruzzi, R., Spies, K., Tax Policy Challenges in the 21st Century, Series on International Tax Law, Lang, M., Ed., Linde Verlag, 2014, 77-78.*

<sup>22</sup> *Platteuw, C., Quick Reference to European VAT Compliance, Deloitte European Compliance Centre, Wolters Kluwer Law and Business, 2011, Ch. 6, 9-10.*

<sup>23</sup> *Schreiber, U., International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Springer Texts in Business and Economics, University of Mannheim, 2013, 46-48.*

აუცილებლად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ამის შესახებ კომპეტენტურ საგადასახადო ორგანოებს.<sup>24</sup>

კერძოდ, საგადასახადო ორგანოებისადმი შეტყობინების ვალდებულების წარმომშობი ფინანსური მექანიზმების ძირითადი მახასიათებლებია:<sup>25</sup>

- გადასახადებისაგან თავისუფალი იურისდიქციები: სპეციფიკური იურისდიქციების გამოყენება, რომლებიც არ აწესებს რაიმე გადასახადს ფიზიკური თუ იურიდიული პირებისათვის, ან აწესებს ძალიან დაბალ გადასახადებს, ან შედის ევროპული კავშირის „არა-თანამშრომლური“ იურისდიქციების სიაში;<sup>26</sup>
- ევროპული კავშირის იურისდიქციის გარეთ არსებული კომპანიები: როდესაც კომპანიები და ინსტიტუციები, რომლებიც არ ექვევა ევროპული კავშირის რეგულაციების მოქმედების სფეროში, გამოიყენება საგადასახადო საკითხებზე ინფორმაციის ავტომატური გაცვლისათვის;
- ინფორმაციის ავტომატურ გაცვლაზე არა-ვალდებული იურისდიქციები: შემოსავლის ნაწილის ან კაპიტალის გადაცემა იურისდიქციების გამოყენებით, რომლებიც არ არის შეზღუდული ინფორმაციის ავტომატური გაცვლის მექანიზმებით გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტობის სახელმწიფოსთან;<sup>27</sup>
- სპეციალური დანიშნულების ადგილი გადასახადების „აცილებული“ ნაწილისათვის: საქმე, რომელშიც ფიქსირებული პროცენტული წილი ერიცხება სუბიექტს საკომისიოს სახით - შუამავლის სასარგებლოდ დაკავებული ანაზღაურება გაწეული მომსახურებებისათვის;<sup>28</sup>
- ფულის გათეთრების საწინააღმდეგო არაადეკვატური წესები: როდესაც საქმე ეხება იურისდიქციებს, რომელთა ფულის გათეთრების საწინააღმდეგო რეგულაციები არაადეკვატური ან ზედმეტად „რბილი“ აღმოჩნდება;
- ზარალი, რომელიც ამცირებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას;<sup>29</sup> შეთანხმებაში გამოხატული დებულება, რომელიც იყენებს ზარალს გარკვეული პირობების არსებობისას საგადასახადო პასუხისმგებლობის შესამცირებლად;<sup>30</sup>
- გადასახადებისაგან გათავისუფლებული ანაზღაურება: როცა ანაზღაურება მოსალოდნელია სპეციალური შეთანხმებით, რომელიც იძლევა გადასახადისაგან გათავისუფლების გარანტიას იმ იურისდიქციაში, სადაც იგი უნდა დაიბეგროს;<sup>31</sup>
- სტანდარტული დაგეგმვის მექანიზმები: ამ შემთხვევაში საგადასახადო დაგეგმვის თაობაზე შუამავლის მიერ შეთავაზებული რჩევა ვრცელდება თანაბრად ერთზე მეტ გადასახადის გადამხდელზე *ad hoc* მექანიზმების გათვალისწინების გარეშე;<sup>32</sup>
- „რთულად შესაფასებელი“ არამატერიალური აქტივების გადაცემასთან დაკავშირებული შეთანხმება: აქტივების გადაცემა, რომელთა შინაარსის განმარტება და კლასიფიცირება რთულია;<sup>33</sup>
- აქტივების ნაწილის კონვერსია: ნაწილი შემოსავალი ან კლიენტის კაპიტალი კონვერტირდება პროდუქციასა თუ გადასახადებში, რომლებიც არ ექვემდებარება ინფორმაციის ავტომატურ გაცვლას.

<sup>24</sup> EU Directive 6804/18, Mandatory automatic exchange, 2.

<sup>25</sup> ამ საკითხთან დაკავშირებით იხ. დირექტივის პროექტის საპრეზიდენტო კომპრომისული ტექსტის (the compromise text of the Presidency of the draft directive) დანართი IV, პრეამბულა და ნაწილი C, პუნქტი 1.

<sup>26</sup> *Weimar, M. R.*, Identifying and Quantifying Rates of State Motor Fuel Tax Evasion, National Cooperative Highway Research Program, Transportation Research Board of the National Academies, 2008, 37-38.

<sup>27</sup> ამ საკითხზე იხ. OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country-by-Country Reporting - Compilation of Peer Review Reports, Inclusive Framework on BEPS Action 13, OECD Publishing, Paris, 2018.

<sup>28</sup> იხ., ასევე *Hugh, J. A., Brian, J. A.*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Aspen Publishers, 2004, 357.

<sup>29</sup> *Borroni, A.*, დასახ. ნაშრომი, მე-11 სქ., 246-251.

<sup>30</sup> *Crundwell, F.*, Finance for Engineers: Evaluation and Funding of Capital Projects, Springer, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2008, 253-254.

<sup>31</sup> *Blazek, J.*, Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations: Rules, Checklists, Procedures, Wiley NonProfit Authority, fifth Ed., 1993.

<sup>32</sup> *Panayi, C. H. J. I.*, Advanced Issues in International and European Tax Law, Bloomsbury, Hart, 2015.

<sup>33</sup> *Contractor, F. J.*, Valuation of Intangible Assets in Global Operations, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2001, 347-348.

ეს არის, ზოგადად, ძირითადი მახასიათებლები, რომლებიც პოტენციურად ხელსაყრელი გადასახადებისათვის თავის არიდებისათვის/გადასახადების თავიდან აცილებისათვის კონკრეტული საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმის კლასიფიცირების საშუალებას იძლევა.<sup>34</sup>

თუმცა, როგორც უკვე ითქვა წინა პარაგრაფებში, მხოლოდ ამ ელემენტების არსებობა პირდაპირ არ უკავშირდება რისკებს. ფაქტობრივად, ისინი, თავისი არსით, ინდიკატორებია, რომ გააფრთხილონ ეროვნული კომპეტენტური ორგანოები პოტენციურად აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმებზე.

#### 4. დირექტივის შინაარსის ანალიზი

დირექტივის მთავარი მიზანია გააძლიეროს საგადასახადო გამჭვირვალობა და დაუპირისპირდეს აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმვას საგადასახადო სფეროში ადმინისტრაციული თანამშრომლობის შესახებ ამჟამინდელ 2011/16/EU დირექტივაში ახალი დებულებების შეტანით.

ამ საკანონმდებლო წინადადებით წამოწეული საკითხები რელევანტურია ევროპული კავშირისათვის და ფართო საერთაშორისო დღის წესრიგისათვისაც. ევროპული კავშირის საბჭომ გარე საგადასახადო სტრატეგიისა და საგადასახადო შეთანხმების დარღვევის საწინააღმდეგო ზომების შესახებ მის 2016 წლის დასკვნაში მოუწოდა ევროპულ კომისიას განეხილა საკანონმდებლო ინიციატივები სავალდებულო გამჟღავნების წესების შესახებ, რომელიც ეფუძნებოდა OECD-ს საფუძვლის შემცირებისა და მოგების გადატანის (BEPS) პროექტის ქმედება 12-ს,<sup>35</sup> რათა შექმნილიყო უფრო ეფექტიანი შემაკავებელ [მექანიზმი] შუამავალთა წინააღმდეგ, რომლებიც ახორციელებდნენ კლიენტებისათვის გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების გეგმებს.

დირექტივის მიხედვით, ფინანსურ მრჩევლებს, ვინც ქმნიან კლიენტებისათვის მექანიზმებს, რომლებიც საჭიროებენ ზემოხსენებული ერთი ან მეტი განმასხვავებელი ელემენტის არსებობას, ექნებათ შეტყობინების ვალდებულება თავიანთი ქვეყნის კომპეტენტურ საგადასახადო ორგანოებს. კერძოდ, ეს მოვალეობა ვრცელდება იმ საქმეებზეც კი, რომლებშიც სქემის გამოყენება ჯერ არ მომხდარა და მიუხედავად შესაძლებლობისა, რომ გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების რისკები კონკრეტული და გარდაუვალი გახდეს.<sup>36</sup>

სახელმწიფოთა ვალდებულების მიმართ, დირექტივა აწესებს რეჟიმს, რომ ისინი ავტომატურად უშვებენ საგადასახადო დაგეგმვის სქემებზე ფინანსური შუამავლებისაგან მიღებული ინფორმაციას მიმოქცევაში ცენტრალიზებული მონაცემთა ბაზის მეშვეობით. ამ გზით, ევროპული კავშირის წევრი სახელმწიფოების ყველა ორგანოს შეეძლება დროული გაფრთხილების გარანტირება [გადასახადებისაგან] გვერდის ავლის ახალი პოტენციური რისკების შესახებ და, რაც მთავარია, სახელმწიფოებს მიეცემათ შესაძლებლობა, მოახდინონ რეაგირება სწრაფად იმ შემთხვევებში, როცა აუცილებელია სათანადო ღონისძიებების გატარება ნებისმიერი „სარისკო“ სიტუაციის დასაბლოკად, რათა შესაბამისი შემოწმებები უფრო ეფექტიანად განხორციელდეს.<sup>37</sup>

აქედან გამომდინარე, პრაქტიკული თვალთახედვით, აღნიშნულის გათვალისწინებით, კონკრეტული სახელმწიფოს მოვალეობა მიუთითოს კონკრეტულ

<sup>34</sup> European Commission, Tax Transparency for Intermediaries, Fair Taxation, 2017, <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/factsheet\\_intermediaries\\_proposal\\_06-2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_intermediaries_proposal_06-2017.pdf)>.

უკანასკნელად გადამოწმდა: 24/04/2018.

<sup>35</sup> Mandatory Disclosure Rules, ქმედება 12 მოიცავს რეკომენდაციებს სავალდებულო ინფორმაციის გამჟღავნების წესების შექმნისათვის აგრესიული საგადასახადო დაგეგმარების სქემებისათვის, საგადასახადო ადმინისტრატორების და ბიზნესის ადმინისტრაციული ხარჯების გათვალისწინებით და მიუთითებს ასეთი წესების მქონე მზარდი რიცხვის ქვეყანათა გამოცდილებაზე. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<http://www.oecd.org/ctp/beeps-actions.htm>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 01/06/2018.

<sup>36</sup> Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W., დასახ. ნაშრომი, მე-10 სქ., 35-36.

<sup>37</sup> Weimar, M. R., დასახ. ნაშრომი, 26-ე სქ., 35-36.

რეჟიმზე, არ გულისხმობს პირდაპირ მის რისკიანობას.<sup>38</sup> არსებითად, მთავარი ელემენტი „პოტენციური რისკის გამოსაკვეთად, არის ხაზგასმა მხოლოდ კომპეტენტური საგადასახადო ორგანოების მიერ შუამავლების მიერ შეთავაზებული მექანიზმის შემოწმების აუცილებლობისა.

უფრო მეტიც, წევრმა სახელმწიფოებმა სათანადოდ მიიჩნიეს გამჭვირვალების ღონისძიებებისადმი დაუმორჩილებელი კომპანიების წინააღმდეგ ეფექტიანი და დამაბრკოლებელი სანქციების გამოყენება. ამგვარად, მიზანია, შეიქმნას ერთგვარი შემაკავებელი მექანიზმი გადასახადების თავიდან აცილებისა თუ გადასახადებისათვის თავის არიდების შესაძლებლობების ხელშემწყობი და დამხმარე შუამავლებისათვის.<sup>39</sup>

აღნიშნულის თემების გათვალისწინებით, დირექტივა მიზნად ისახავს ევროპული კავშირის პოზიციის გაძლიერებას საგადასახადო გამჭვირვალებასთან დაკავშირებით. მომავალში შუამავლებს ექნებათ ვალდებულება, კლიენტებისათვის შემუშავებული სქემები გაუზიარონ თავიანთი ადგილსამყოფელი სახელმწიფოს საგადასახადო ადმინისტრაციებს.<sup>40</sup>

საგადასახადო ადმინისტრაციებს, თავის მხრივ, ყველა საჭირო ინფორმაციაზე ექნებათ წვდომა აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმებთან საბრძოლველად, რისი მეშვეობითაც საგადასახადო ბაზების კონტროლია არის შესაძლებელი.<sup>41</sup>

ეს შეთანხმება კიდევ ერთი ნაბიჯია ევროპულ კავშირში უფრო მეტი ღიაობისაკენ და უფრო ეფექტიანი თანამშრომლობისაკენ, რაც ხელს უწყობს ევროპული კავშირის ყველა ქვეყანაში დაბეგვრის უფრო მეტ სამართლიანობასა და ეფექტიანობას.

ამ ხაზის გაგრძელებით, მომდევნო ქვეთავებში გაანალიზებულია დირექტივით დანერგილი მთავარი სიახლეები.

#### 4.1. პოზიტიური ასპექტები, რომლებიც არ საჭიროებენ მეტ გაუმჯობესებას

დირექტივით დანერგილი ზოგიერთი სიახლის მხედველობაში მიღებით, მათ შეიძლება ჰქონდეთ პოზიტიური ზეგავლენა გადასახადებისათვის თავის არიდების ფენომენისადმი კონკრეტულ და ეფექტიან დაპირისპირებაზე

ფაქტობრივად, პოტენციურ რისკებზე ინფორმაციის მიმოქცევის პროგნოზირების წყალობით, ფაქტობრივად, შემდგომში გადასახადებისათვის თავის არიდების დამოუკიდებლად, შესაძლებელია ფისკალური დაგეგმვის მექანიზმებზე კონტროლის შენარჩუნება. შუამავლების ამოცანაა ნებისმიერი ტრანსნაციონალური შეთანხმების მითითება, რომლის ფარგლებშიც წინა ქვეთავებში ნახსენები ერთი ან მეტი ელემენტი არის გათვალისწინებული, რაც შეიძლება მიანიშნებდეს შესაძლებლობაზე, რომ შემდგარია სპეციალური შეთანხმება გადასახადების გადახდის თავიდან აცილების წინააღმდეგ.<sup>42</sup>

ამ თვალსაზრისით, ინფორმაციის ეფექტური გაცვლა წარმოადგენს სუვერენული სახელმწიფოების ურთიერთდახმარების ფუნდამენტურ საშუალებას საგადასახადო საკითხებში და აფუძნებს საერთო საერთაშორისო საგადასახადო რისკების მართვას.<sup>43</sup>

<sup>38</sup> *Lai Lan Mo, P.*, Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies, Praeger, Westport Connecticut, London, 2003, 2-3.

<sup>39</sup> *Hokamp, S., Gulyás, L., Koehler M., Wijesinghe, S.*, Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations, Wiley Series in Computational and Quantitative Social Science, Wiley, 2018, 6-8.

<sup>40</sup> *Gravelle, J. G.*, დასახ. ნაშრომი, მე-14 სქ., 5-6.

<sup>41</sup> *Brown, K. B.*, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Springer, George Washington University Law School, 2012, 3-24.

<sup>42</sup> *Blazek, J.*, დასახ. ნაშრომი, 31-ე სქ.

<sup>43</sup> *Seer, R.*, Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information Between National Tax Administration in Tax Matters, European Parliament, Directorate-General for Internal Policy, Economic and Monetary Affairs, 2015.



დირექტივა ადგენს საერთო სტანდარტს ყველა წევრი სახელმწიფოსათვის ევროპული კავშირის ფარგლებში ფინანსური ანგარიშების შესახებ ინფორმაციის გაცვლის თაობაზე. სტანდარტიზაციის წესი მიზნად ისახავს რეალური ნორმატიული და ტექნიკური მოთხოვნების დაარსებას. მართლაც, OECD-ის ფარგლებში დადგენილი სტანდარტი<sup>44</sup> უზრუნველყოფს ინფორმაციის გაცვლას და ქმნის ჩარჩოს ამგვარი გაცვლისათვის ევროპის გარე დონეზე.<sup>45</sup> ეს კავშირი ევროპული კავშირის დირექტივაში გადმოცემულსა და OECD-ის დებულებებს შორის არის მნიშვნელოვანი ნაბიჯი, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს უფრო ფართო ჩარჩო როგორც ევროპული კავშირის შიგნით, ისე მის გარეთ.

ინფორმაციის გაცვლა ხორციელდება წევრი სახელმწიფოების მიერ სისტემატურ საფუძვლებზე რეგულარულად, წინასწარ დადგენილი ინტერვალით და წინასწარი მოთხოვნის გარეშე.<sup>46</sup>

ინფორმაციის ეფექტური „ცირკულაციამ“ პოტენციურად აგრესიულ სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმებთან დაკავშირებით შეიძლება იქონიოს მნიშვნელოვანი შედეგი თანაბარი საგადასახადო სტანდარტების შექმნის ხელშეწყობისათვის სხვადასხვა ქვეყნების შიდა ბაზარზე. გარდა ამისა, კიდევ უფრო დადებითი ასპექტი შეეხება შესაძლებლობას, რომ წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებს შეეძლოთ ინფორმაციის გაზიარება გამჭვირვალედ და ავტომატურად თავიანთ კოლეგებთან სხვა სახელმწიფოებიდან, სპეციალური მექანიზმების გავლისა თუ წინასწარი ავტორიზაციის გარეშე.<sup>47</sup>

გარდა ამისა, იმის გათვალისწინებით, რომ შუამავლების მიერ შეთავაზებული საგადასახადო დაგეგმვის სქემების დიდ ნაწილს შეუძლია „მოძრაობა“ რამდენიმე იურისდიქციას შორის, ინფორმაციის ეფექტური და დროული კომუნიკაცია ამ მექანიზმებთან დაკავშირებით, მისცემს შესაძლებლობას წევრი სახელმწიფოების ორგანოებს ჰქონდეთ წვდომა პოტენციურად შესამოწმებელ პრობლემაზე დაუყოვნებელი რეაგირების გარანტირებისათვის საჭირო ყველა ინფორმაციაზე, ანუ იმოქმედონ სწრაფად სადაც აგრესიული საგადასახადო პრაქტიკა გამოიქვანდება.<sup>48</sup>

ინფორმაციის ავტომატური გაცვლის ხელშეწყობისა და რესურსების გამოყენების ოპტიმიზაციისათვის, გაცვლა უნდა განხორციელდეს კავშირის მიერ მომზადებული საერთო ქსელის (CCN) საშუალებით - ერთგვარი ცენტრალური მონაცემთა ბაზა, რომელშიც შესულია და დროულად მიმოიცივლება.<sup>49</sup> ეს ექვემდებარება არის უდიდესი მნიშვნელობის ელემენტი იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ამ საერთო ქსელის მეშვეობით ინფორმაცია მყისიერად იქნება ხელმისაწვდომი.<sup>50</sup>

ამ დებულების მიზანია უზრუნველყოს უსაფრთხო ცენტრალური რეესტრი საგადასახადო სფეროში ადმინისტრაციულ თანამშრომლობასთან დაკავშირებით; კერძოდ, მისი შევსების მიზნით წევრი სახელმწიფოები იღებენ რიგ პრაქტიკულ ღონისძიებებს - ყველა საჭირო ინფორმაციის კომუნიკაციის სტანდარტიზებისათვის ყველა ზომის შესახებ.

<sup>44</sup> OECD, Automatic Exchange of Information, Implementation Report, 2017. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf>>.

უკანასკნელად გადამოწმდა: 24/05/2018.

<sup>45</sup> OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014.

<sup>46</sup> დირექტივის 8 (1) მუხლის მიხედვით, ხელმისაწვდომი ინფორმაცია ნიშნავს ინფორმაციას, რომელიც მოცულია წევრი სახელმწიფოს საგადასახადო ჩანაწერებში, რომელიც გადასცემს ინფორმაციის და შეიძლება მისი გაცნობა ინფორმაციის შეგროვებისა და გადამუშავების პროცედურების შესაბამისად შესაბამის წევრ სახელმწიფოში.

<sup>47</sup> OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, 2008, 30-31.

<sup>48</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (3).

<sup>49</sup> Ivi, Annex I (13).

<sup>50</sup> Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W., დასახ. ნაშრომი, მე-10 სქ., 296-297.

უფრო მეტიც, დირექტივა ასევე იძლევა განმარტებებს ინფორმაციის გაცვლის სისტემაში გამოსაყენებელი ენის შესახებ. ფაქტობრივად, გაუგებრობების ან ინფორმაციის გადათარგმნიდან წარმოქმნილი პოტენციური შეუსაბამობების თავიდან ასაცილებლად, სემანტიკური თვალსაზრისით, ერთიანობის პროგნოზი უდავოდ ფუნდამენტური ელემენტია. ეს ასპექტი ხელს შეუწყობს სიცხადისა და გამჭვირვალობის მაღალ დონეს, მიუხედავად ამისა, უნდა ითქვას, რომ დირექტივა ითვალისწინებს ზოგიერთ შემთხვევას, როდესაც სხვადასხვა ენის გამოყენება შესაძლებელია.<sup>51</sup>

სასურველი იქნება, როგორც დირექტივითაა შეთავაზებული, ამ საერთო სტანდარტების შექმნის უზრუნველყოფა მომდინარეობდეს კომისიიდან, რათა არსებობდეს *super partes* ორგანო მინიმალური საერთო ელემენტების შესაქმნელად.

#### 4.2. ელემენტები, რომლებიც საჭიროებს მეტ დახვეწას

დირექტივით დანერგილი სიახლეები მნიშვნელოვანია გადასახადებისაგან თავის არიდების ფენომენთან საბრძოლველად და, უპირველეს ყოვლისა, აუმჯობესებს გამჭვირვალობის ხარისხსა და აძლიერებს თანამშრომლობას ევროპული კავშირის წევრი სხვადასხვა სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოების მხრიდან.

თუმცადა, ზოგიერთი ამონარიდი დირექტივიდან არ არის ნათელი ან, სულ მცირე, აქვს ნაკლოვანება და საჭიროებს განვრცობას. ეს საკითხები მომდევნო ნაწილებშია გაანალიზებული და ნაკლოვან მუხლების განვრცობის შესაძლებლობებზეა მსჯელობა.

ერთ-ერთი ელემენტი, რომელსაც სჭირდება გაუმჯობესება, შეეხება ე.წ. „ძირითად სარგებლის ტესტს“.<sup>52</sup> ეს პრინციპი სრულდება საქმეებში, სადაც ერთ-ერთ მთავარ სარგებელი საგადასახადო უპირატესობის მოპოვებაა, ხოლო მიღწევის მექანიზმი ექვემდებარება შეტყობინების ვალდებულებას.<sup>53</sup>

რამდენიმე სახელმწიფოს დელეგაციათა პოზიციები გაიყო ამასთან დაკავშირებით. ზოგიერთი მათგანი მიიჩნევს, რომ ინფორმაციის ავტომატური გაცვლა უნდა წარმოებდეს მხოლოდ იმ შემთხვევებში, როცა სახეზეა მექანიზმი, რომელიც ატარებს ძირითადი უპირატესობის ნიშნებს, წევრი სახელმწიფოებისა და დაკავშირებული საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის ინფორმაციით გადატვირთვით გართულების თავიდან ასაცილებლად. მეორე მხრივ, ქვეყნებმა გამოხატეს მისწრაფება ძირითადი უპირატესობის კრიტერიუმის, შეძლებისდაგვარად, გაფართოებისაკენ მასში შესაძლო ინფორმაციის მაქსიმალური რაოდენობით შესატანად, ფაქტობრივად, კრიტერიუმის საერთოდ არსებობისაგან დამოუკიდებლად. განზრახვა, რა თქმა უნდა, ამ შემთხვევაში იყო ინფორმაციის სრული და ეფექტური გაცვლის გარანტირება, რითაც ამ ორგანოებს ამოცანად დარჩებოდა ტრანს-სასაზღვრო საგადასახადო დაგეგმვის მექანიზმების არსებობა-არარსებობის დადგენა.<sup>54</sup>

სასურველი იქნებოდა და, შესაძლოა, უფრო მეტად ეფექტურიც, ამ კრიტერიუმის შინაარსის აღქმა, შეძლებისდაგვარად ფართოდ. ეს, ერთი მხრივ, კომპეტენტური საგადასახადო ორგანოებს მისცემდა უფრო მეტი რაოდენობის სამუშაოს, თუმცადა, მეორე მხრივ, არ დარჩებოდა გაურკვეველი სიტუაციები, რამდენადაც გაანალიზდებოდა შუამავლების მიერ კლიენტებისათვის შეთავაზებული ყველა საგადასახადო მექანიზმი.<sup>55</sup>

<sup>51</sup> *De Broe, L., International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies, Doctoral Series, Academic Council, 2008, 339.*

<sup>52</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (13).

<sup>53</sup> *Prosser, K. J., Murray, R.,* დასახ. ნაშრომი, მე-12 სქ., 147.

<sup>54</sup> *Hugh, J. A., Brian, J. A.,* დასახ. ნაშრომი, 28-ე სქ., 17-19.

<sup>55</sup> *Prosser, K. J., Murray, R.,* დასახ. ნაშრომი, მე-12 სქ., 147-149.

ამ თვალსაზრისით, ეფექტიანობის წონა გაიზრდებოდა, საგადასახადო ორგანოების სამუშაო დატვირთვასთან შედარებით. ფაქტობრივად, გაცხადებულია, რომ აუცილებელია კომისიისათვის ინფორმაციის საკმარის რაოდენობაზე წვდომის მინიჭება, რათა მან შეემდოს დირექტივის სათანადოდ აღსრულების მონიტორინგი.<sup>56</sup>

დირექტივის კიდევ ერთი დებულება, რომელიც საჭიროებს გაუმჯობესებას, უკეთესი განმარტების უზრუნველსაყოფად, ზოგადად, არის მე-8 მუხლი. კერძოდ, ესაა პუნქტი, რომელიც შეეხება „შეტყობინების მოთხოვნას დაქვემდებარებულ სასაზღვრო მექანიზმების შესახებ ინფორმაციის სავალდებულო ავტომატური გაცვლის მოცულობასა და პირობებს“.<sup>57</sup> კონკრეტულად, ამ მუხლით ჩანს, რომ წევრი სახელმწიფოს პასუხისმგებლობაა, მიიღოს აუცილებელი ზომების მიღება, რათა დაავალდებულოს შუამავლები გადასცენ ინფორმაცია კომპეტენტურ ორგანოებს შეტყობინების ვალდებულებას დაქვემდებარებულ ტრანს-სასაზღვრო მექანიზმებზე.<sup>58</sup>

ამასთან დაკავშირებით, მთავარი გაურკვევლობა შეეხება ევროპული კავშირის მასშტაბით მწყობრი და გაზიარებული ნორმატიული ბაზის ნაკლებობას. კერძოდ, დირექტივის მე-8 მუხლის დებულება შეიძლება, ჩაითვალოს პრობლემად იმ ფაქტის მხედველობაში მიღებით, რაც აძლევს თვითრეგულირების უფლებას სახელმწიფოებს, მოწესრიგების ურთიერთ შეუთავსებლობის თანმდევი რისკის წარმოქმნის შედეგით.

უფრო მეტიც, მე-8 მუხლი შეეხება სავალდებულო შეტყობინებისაგან გათავისუფლების უფლებას ზოგიერთ სპეციფიკურ შემთხვევაში. მაგალითად, შეტყობინების მოთხოვნას დაქვემდებარებული ტრანს-სასაზღვრო მექანიზმების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისაგან გათავისუფლება შეიძლება იმ შემთხვევებში, როდესაც ეს ვალდებულება არღვევს იურისტის (შუამავლის) პროფესიული საიდუმლოს შენახვის პრინციპს წევრი სახელმწიფოების შიდა წესების საფუძველზე.<sup>59</sup> უდავოდ, ეს შეიძლება, იყოს საორჭოფო ელემენტი, ან მეტად ზღუდავდეს დირექტივის შინაარსს; ამ თვალსაზრისით, ეს ზოგიერთ შემთხვევაში ტოვებს ინფორმაციის გადაცემის თავიდან აცილების რამდენიმე შესაძლებლობას.<sup>60</sup>

ეს არის მხოლოდ მაგალითი, მაგრამ აშკარაა, რომ ამ სახის სიტუაციებს შეიძლება ჰქონდეს ნეგატიური შედეგები დირექტივის ეფექტიანად გამოყენებაზე, იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ის აძლევს ფართო დისკრეციას ორივეს - როგორც სახელმწიფოებს, ასევე შუამავლებს.

ამ მიზეზით, უკეთესი იქნებოდა სპეციალური მარეგულირებელი ჩარჩოს უზრუნველყოფა, რომელიც საერთო იქნებოდა ყველა წევრი სახელმწიფოსათვის იმგვარად, რომ არ დატოვებდა განსხვავებული ინტერპრეტაციების შესაძლებლობას.

იგივე პრობლემა იკვეთება, ასევე შუამავლების მიმართ გამოსაყენებელ სანქციებთან მიმართებითაც. ამ სპეციფიკურ საკითხზე, ფაქტობრივად, დირექტივაში მოცემულია, რომ „ეფექტიანობის პერსპექტივის გასაუმჯობესებლად, წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა დააწესონ სანქციები ამ დირექტივის საიმპლემენტაციო ეროვნული დებულებების დარღვევის საწინააღმდეგოდ და უზრუნველყონ, რომ ეს სანქციები იყოს ეფექტიანად გამოყენებული პრაქტიკაში, პროპორციული და შემაკავებელი ეფექტით.“<sup>61</sup>

ამასთან, ამ შემთხვევაში შეიძლება, არსებობდეს განსხვავებები სანქციებს შორის. ზოგიერთ სახელმწიფოში ისინი ითვლება ძალიან „რბილად“, რაიმე შემაკავებელი ძალის

<sup>56</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (6).

<sup>57</sup> ამ საკითხთან დაკავშირებით იხ. *Seiler, M.*, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, Series on International Tax Law, Lang, M. Ed., Linde Verlag, 2014.

<sup>58</sup> EU Directive 6804/18, Annex I, art. 8aaa, 22.

<sup>59</sup> *Monsenego, J.*, Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation, IIBFD Doctoral Series, Vol. 22, 2012, 204-205.

<sup>60</sup> *Campbell, D.*, International Taxation of Low-Tax Transactions, Low Tax Jurisdiction II, Yorkhill Law Publishing, 2009, Double Taxation Treaties (DTT), 17-18.

<sup>61</sup> EU Directive 6804/18, Annex I, art. 25 bis.

არმქონედ, როცა, საპირისპიროდ, სხვა შემთხვევებში, ისინი ძალიან მკაცრად შეიძლება ჩაითვალოს.<sup>62</sup>

გარდა ამისა, სანქციებთან მიმართებით, დირექტივამ უნდა უზრუნველყოს საერთო სტრუქტურა სხვადასხვა წევრ სახელმწიფოში. ამის მიზანი იქნება ნორმატიული განსაზღვრულობის ეფექტიანი უზრუნველყოფა, რათა მოხდეს დირექტივის იმპლემენტაცია, რაც შეიძლება, ეფექტიანად; ეს ელემენტები უნდა მოდიოდეს „ზემოდან“, ევროპული კავშირიდან და არ უნდა რჩებოდეს ცალკეული წევრი სახელმწიფოების დისკრეციაში.<sup>63</sup>

#### 4.3. OECD-ის „საფუძვლის შემცირებისა და მოგების გადატანის“ (BEPS) პროექტის ანალიზი დირექტივის კრილში

OECD/G20-ის ანალიზის პროექტის - „საფუძვლის შემცირებისა და მოგების გადატანის“ - 6804/18 დირექტივასთან კავშირში განხილვისას, მნიშვნელოვანია მისი შინაარსის მიმოხილვა. ფაქტობრივად, საწყისი დებულება შეეხება იმის გათვალისწინებას, რომ გლობალიზაციამ გახსნა შესაძლებლობები როგორც მულტი-ნაციონალური კომპანიებისათვის, ასევე ფიზიკური პირებისათვის შეამცირონ საგადასახადო ტვირთი მინიმუმამდე, რითიც აზიანებენ ხელისუფლებებს, საზოგადოებას და ბიზნესებს.<sup>64</sup> სამოქმედო გეგმით, გადასახადებით დაბეგრა არის ქვეყნების სუვერენიტეტის გული, თუმცა იგი, ასევე ცნობს, რომ, ზოგ შემთხვევაში, სხვადასხვა ეროვნული საგადასახადო კანონების ურთიერთქმედებამ შეიძლება, მიგვიყვანოს დირექტივის დებულებათა ხარვეზებსა და უთანხმოებებთან. ამიტომაც, BEPS-ის სამოქმედო გეგმით, ახალი სტანდარტები საერთაშორისო და რეგიონულ დონეზე დირექტივის მიზნებთან შესაბამისად უნდა შემუშავდეს, რათა უზრუნველყოფილ იქნას საწარმოთა შემოსავლის დაბეგვრის შესაბამისობა საერთაშორისო დონეზე.<sup>65</sup>

კერძოდ, ეს პროექტი შეეხება საგადასახადო სტრატეგიების ერთობლიობას, რომლებსაც ზოგიერთი კომპანია იყენებს, რათა გამოფიტოს გადასახადის საფუძველი და, შედეგად, შეამციროს საგადასახადო ტვირთი. დაბეგვრისაგან თავისუფალი მოგების გადატანა მაღალი გადასახადების მქონე ქვეყნიდან დაბეგვრის გარეშე ან დაბალი გადასახადების მქონე ქვეყნებში, ფაქტობრივად, სტრატეგიაა, რომელსაც მივყავართ გადასახადის საფუძვლის ეროზიისაკენ.<sup>66</sup>

უფრო კონკრეტულად, პროექტი მოიცავს ახალ მინიმალურ სტანდარტებს ქვეყნებს შორის ინფორმაციის გაცვლისათვის, რათა წინ აღუდგეს და, სავარაუდოდ, აღმოფხვრას მამოძრავებელი (vehicle) კომპანიების ექსპლუატაცია მოუხელთებელი შედეგით, მავნე საგადასახადო პრაქტიკას, ინფორმაციის ავტომატური გაცვლას, როცა ქვეყნებსა და მულტი-ნაციონალურ კომპანიებს შორის მიღწეულია ფისკალური ბუნების შეთანხმებები, შეთანხმებებს სხვადასხვა საგადასახადო ადმინისტრაციებს შორის, რათა არიდებულ იქნას შესაძლებლობა, რომ, ორმაგად დაუბეგრავი ბრუნვის საწინააღმდეგოდ, შემოღებულ იქნას ორმაგი დაბეგვრის სქემა.<sup>67</sup>

BEPS-ის პროექტი შეიცავს რეკომენდაციებს, რათა დანერგოს მნიშვნელოვანი ცვლილებები 100-ზე მეტი ქვეყნის და იურისდიქციის ეროვნულ საგადასახადო სამართალში, რომლებიც BEPS-ის პროექტის იმპლემენტაციისათვის თანამშრომლობის შემადგენელი ინტეგრირებული სტრუქტურის ნაწილებია.

<sup>62</sup> *Lai Lan Mo, P.*, დასახ. ნაშრომი, 38-ე სქ. 77-79.

<sup>63</sup> *Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A., Zagler, M.*, Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, IBFD, 2010, 485-486.

<sup>64</sup> *Christians, A.*, BEPS and the New International Tax Order, Brigham Young University Law Review, 2016.

<sup>65</sup> *Azam, R.*, Minimum Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, Columbia Journal of Tax Law, Columbia University, 2017.

<sup>66</sup> იხ. ვებ-გვერდზე: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 11/06/2018.

<sup>67</sup> OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, 2018, 21-35. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<http://www.oecd.org/tax/OECD-Secretary-General-tax-report-G20-Finance-Ministers-Argentina-March-2018.pdf>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 11/06/2018.

კერძოდ, პროექტი მოიცავს 15 ქმედებას, რომელთა საშუალებითაც მთავრობები უნდა აღიჭურვოს ეროვნული და საერთაშორისო ინსტრუმენტებით, რათა დამარცხებულ იქნას გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების ფენომენი, უზრუნველყოფილ იქნას, რომ მოგება დაიბეგრება იმ იურისდიქციაში, რომელშიც, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შედეგად, მიიღება იგი. პროექტის სპეციალური ანალიზით, სამოქმედო გეგმა გამოყოფს 15 არსებით მოქმედებას, რათა მიღწეულ იქნას BEPS-ის პროექტის მიზნები.<sup>68</sup> კერძოდ, ქმედებები 2-დან 14-მდე იყოფა 3 საყრდენად:

- (i) დაიდოს შეთანხმება ეროვნულ საგადასახადო რეჟიმებს შორის ტრანსნაციონალურ აქტივობებთან დაკავშირებით (ქმედებები 2-5);
- (ii) არსებული საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველთა გაძლიერება, რომელთა მიზანია დაბეგვრის (და საგადასახადო რეჟიმების) კონსოლიდაცია, წარმოებისა და ღირებულებათა წარმოქმნის ლოკალიზაციით და (ქმედებები 6-10);
- (iii) გამჭვირვალობის გაზრდა, ინფორმაციის გაცვლა და სამართლებრივი სიცხადის გაუმჯობესება როგორც ბიზნესებისათვის, ასევე მთავრობებისათვის (ქმედებები 11-14).

ორი დამატებითი გამმიჯნავი ქმედება ასრულებს სტრატეგიას და, იდეალურ შემთხვევაში, საფუძველია, რომელზეც სამი სვეტი დგას: (i) პირველი ქმედება ციფრული ეკონომიკის პირობებში და (ii) ბოლო ქმედება მრავალმხრივი სტანდარტული ტიპის ინსტრუმენტის გამოყენება.<sup>69</sup>

BEPS-ის პაკეტით მოცული ზოგიერთი ზომა დაუყოვნებლივ გამოსაყენებელი იქნება; ესენია ზემოაღნიშნული მოგების გადატანის ახალი სახელმძღვანელო პრინციპები. სხვებს დასჭირდებათ ეროვნული კანონებისა და ორმხრივი საგადასახადო ხელშეკრულებების განხილვა ქმედება 15-თან მიმართებით, როგორც აღინიშნა, იგი გვთავაზობს მრავალმხრივი ინსტრუმენტების გამოყენებას, რომელიც თავიდან აგვაცილებს ასობით ორმხრივი ხელშეკრულების დადებას და, ამავე დროს, უზრუნველყოფს [ზომათა] უფრო მეტად ერთგვაროვანი გამოყენების პირობებს.<sup>70</sup>

ანგარიში თვალნათლად აჩენს, რომ დაბეგვრა რჩება ნაციონალური სუვერენიტეტის საკითხად, თუმცაღა, ვალდებულება, რომ არ დაუპირისპირდეს საერთაშორისო დონეზე ნაკისრ მოვალეობებს, ზღუდავს სახელმწიფოებს დიფერენცირებულ ინტერპრეტაციაში.

## 5. ეფექტიანი გამოყენება და დირექტივის ძალაში შესვლა

ევროგაერთიანების დონეზე, აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმვის წინააღმდეგ ბრძოლა დაიწყო გადასახადებისაგან თავის აცილების საწინააღმდეგო 2016/1164/EU დირექტივის<sup>71</sup> მიღებით, რომელმაც გაითვალისწინა მავალდებულებელი დარღვევის საწინააღმდეგო ზომების მიღება კომპანიების მიერ გადასახადებისთვის თავის არიდებასთან ბრძოლის საერთო სტანდარტის უზრუნველსაყოფად. წევრი სახელმწიფოებისათვის იმპლემენტაციის ბოლო ვადაა 2018 წლის დასასრული ისე, რომ ეს წესები ძალაში შევა 2019 წლის 1 იანვრიდან.

6804/18 დირექტივა არის ბუნებრივი გაგრძელება ჯერ საერთაშორისო დონეზე აღებული გეზისა და, შემდეგ, ევროპული კავშირის მიერ ფისკალური გამჭვირვალობისაკენ სწრაფვაში: ეს, ფაქტობრივად, განაახლებს საგადასახადო სფეროში ადმინისტრაციული თანამშრომლობის შესახებ დირექტივას (DAC) - 2011/16/EU.

<sup>68</sup> ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<http://www.oecd.org/ctp/beeps-actions.htm>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 11/06/2018.

<sup>69</sup> Ezenagu, A., Faltering Blocks in the Arguments against Unitary Taxation and the Formulary Apportionment Approach to Income Allocation, Asper Review of International Business and Trade Law, 2017.

<sup>70</sup> Servizio del Bilancio, Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Nota Breve No. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura. ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე: <<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 11/06/2018.

<sup>71</sup> Council Directive (EU) 2016/1164, Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, 12 July 2016.

დირექტივა თავისი არსით, მართლაც, შეეხება მონაცემთა გადაცემის გაუმჯობესებას შეთანხმებებთან კავშირში, რაც გათვალისწინებულია ამ შემთხვევაში 2011/16/EU დირექტივით დარეგულირებულ (მის უკანასკნელ განახლებულ ვერსიაში) ინფორმაციის გაცვლის უკვე ამოქმედებულ მექანიზმში, რათა დამყარდეს მჭიდრო კავშირი მონაცემთა გაცვლასთან მიმართებით.<sup>72</sup>

დირექტივა შევიდა ძალაში ევროპული კავშირის ოფიციალურ ჟურნალში გამოქვეყნებიდან მეოცე დღეს. წევრ სახელმწიფოებს ექნებათ ვადა 2019 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით, რომ დაწერონ იგი ეროვნულ კანონებსა და რეგულაციებში და ახალი შეტყობინების მოთხოვნების გამოყენება დაიწყება 2020 წლის 1 ივლისიდან.

დირექტივის ეფექტიანი მოქმედების კონტროლისათვის, ყოველი წევრი სახელმწიფო იქნება ვალდებული, მიიღოს ყველა აუცილებელი ზომა შუამავლებისათვის გაცხადებულ ტრანს-სასაზღვრო სქემების შესახებ ინფორმაციის მოწოდების მოთხოვნის მიზნით. პირველი ნაბიჯი ამ მიმართულებით გადადგმული იქნება ძალაში შესვლის დროიდან დირექტივის ძალაში შესვლის თარიღამდე.

რაც შეეხება ინფორმაციის გადაცემას, შუამავლებს და დაინტერესებულ გადასახადის გამომხდელს, შესაბამისად, ექნებათ ვალდებულება გადასცენ ინფორმაცია ტრანს-სასაზღვრო შეთანხმებების შესახებ 2020 წლის 31 აგვისტოდან.

დირექტივის ეფექტიანობამ შეიძლება, გააძლიეროს საგადასახადო გამჭვირვალობა და აგრესიული საგადასახადო დაგეგმარების წინააღმდეგ ბრძოლა, მოქმედ დირექტივაში ახალი დებულებების ჩართვით, რომელიც მოსთხოვს წევრ სახელმწიფოებს: შეიმუშაონ სავალდებულო გამჟღავნებისათვის სასაზღვრო ელემენტის შემცველი წესები (i) კომპეტენტური ეროვნული ორგანოებისათვის, პოტენციურად აგრესიული საგადასახადო სქემების შესახებ (ii) „შუამავალთათვის“ (მაგ., საგადასახადო მრჩეველები ან სხვა აქტიორები, რომლებიც ჩვეულებრივ ჩართულნი არიან ასეთი „ღონისძიებების“ განხორციელებაში, მარკეტინგში, ორგანიზებასა თუ მართვაში); და (iii) უზრუნველყონ, რომ ეროვნული საგადასახადო ორგანოებმა ავტომატურად გაცვალონ შესაბამისი ინფორმაცია სხვა წევრი სახელმწიფოების კომპეტენტურ ორგანოებთან.<sup>73</sup>

6804/18 დირექტივის სრული იმპლემენტაცია უკავშირდება რამდენიმე დაბრკოლებას, უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო შუამავალთა ეფექტიან თანამშრომლობას (რაც, რა თქმა უნდა, უზრუნველყოფილი უნდა იქნას დამარწმუნებელი სანქციებით) და, მეორე, ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციითა და ევროპული ქარტიით დაცულ ადამიანის უფლებებთან თავსებადობას (ვფიქრობთ, როგორც ალინიშნა, პირადი ცხოვრების საიდუმლოების, პროფესიული საიდუმლოებისა და თვით-ინკრინინაციისაგან დაცვა).<sup>74</sup>

შემდგომი დახვეწა შეიძლება, ასევე მოიცავდეს ადმინისტრაციული თანამშრომლობის, ერთდროული კონტროლის გამოყენების ხელშეწყობასა და უცხოელი აუდიტისათვის ჩართულობას. ამ ელემენტებმა შეიძლება გაზარდოს გამჭვირვალობის დონე და გააუმჯობესოს საგადასახადო სფეროში ინფორმაციის გაცვლის სისტემა, რაც ექსტრემალურ სიტუაციებში, შექმნის საშუალებას, ევროპული კავშირის წევრი

<sup>72</sup> 2011/16/EU დირექტივა შესწორდა 2014/107/EU დირექტივით, (DAC 2) და მოხდა ფოკუსირება ფინანსური შუამავლების როლზე ინფორმაციის გაცვლაში 2015/2376/EU დირექტივიდან (DAC 3), რომელიც აფუძნებს ინფორმაციის ავტომატურ გაცვლას საგადასახადო გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებით, 2016/881/EU დირექტივიდან (DAC 4), რომელიც ეხება ქვეყნიდან ქვეყანაში მონაცემების გადაცემას ანგარიშებით (CCR) და ბოლოს, 2016/2258/EU დირექტივა (DAC 5), რომელიც ეხება საგადასახადო ორგანოების წვდომას ფულის გათეთრების საწინააღმდეგო ინფორმაციაზე.

<sup>73</sup> იხ. ვებ-გვერდი: <<https://www.eumonitor.nl/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vkmj8stby0zq>>. უკანასკნელად გადამოწმდა: 04/06/2018.

<sup>74</sup> Aggarwal, E., Common Reporting Standard: Survivor's Guide to OECD Automatic Exchange of Information of Offshore Financial Accounts, CreateSpace Independent Publishing Platform, 2015.

სახელმწიფოების საგადასახადო ორგანოებმა განიცადონ ცვლილებები და უბრალო თანამშრომლობა აქციონ რეალურ ფისკალურ კოორდინაციად.<sup>75</sup>

## 6. დასკვნითი შენიშვნები

გამჭვირვალობა და, საგადასახადო მიზნებისათვის, ინფორმაციის გაცვლა განეკუთვნება ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებს ამჟამინდელ საერთაშორისო დღის წესრიგში. ფაქტობრივად, ამ ორი ელემენტის კომბინაცია შეიძლება იყოს ფულის გათეთრებისა და გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლის ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტიანი ინსტრუმენტი.

უკანასკნელი წლების ინიციატივებმა როგორც [ზოგადად] საერთაშორისო, ისე ევროპულ დონეზე, ნება დართო საგადასახადო ორგანოებს, ჰქონდეთ ფართო წვდომა საგადასახადო მიზნებისათვის რელევანტურ ინფორმაციაზე. ევროპული კავშირში ეს მიიღწევა დირექტივების გამოყენებით, ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებებით, საგადასახადო ინფორმაციის გაცვლისა და მრავალმხრივი შეთანხმებებით ადმინისტრაციულ ურთიერთდახმარების შესახებ საგადასახადო საკითხებში.

იმის საფუძველზე, რაც გამოიკვეთა გაანალიზებული დირექტივიდან, ავტომატური ინფორმაციის გაცვლა არის საუკეთესო საშუალება საგადასახადო საკითხებში გამჭვირვალობის მისაღწევად.

წინარე მარეგულირებელი სისტემით, ევროპულმა კომისიამ შეამზადა ნიადაგი წინადადების შესამუშავებლად, რომელიც საშუალებას მისცემს ევროპული კავშირის წევრ სახელმწიფოებს გამოიყენონ ახალი პროგნოზები თანაბრად სწრაფი მანერით. უფრო მეტიც, საჭირო ინფორმაციაზე წვდომით, სახელმწიფოებს შეიძლება, მიეცეთ შესაძლებლობა გადასახადებისათვის თავის არიდების/გადასახადების თავიდან აცილების ფენომენზე ოპტიმალური რეაგირება მოახდინონ და მიაღწიონ წარმატებას ეროვნული გადასახადების საფუძვლების ეროზიისაგან თავის არიდებაში.

პოზიტიური შედეგები არის ორშიანი: ევროპული კავშირის წევრი სახელმწიფოები ინფორმირებულნი იქნებიან მიმდინარე საგადასახადო მიდგომებზე, რომლებსაც ფიზიკური და იურიდიული პირები უნდა დაექვემდებარონ სხვა ქვეყანაში; შედეგად, იქნებიან სრულად გათვითცნობიერებული მათი ქცევის სისწორეზე ან პირიქით; და ამავე დროს, ქვეყნები დაინახავენ მათზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის ნაწილსა და ტვირთს სახელმწიფოთაშორისი თანამშრომლობის წყალობით.

საბოლოოდ, შეთავაზებულ მექანიზმების მეტი გამჭვირვალობა შედეგად გამოიწვევს ორივე - წევრ სახელმწიფოთა და კომპანიების - წახალისებას, იმოქმედონ უფრო ცხადად და მართებულად და, ამგვარად, ხელი შეუშალონ შესაძლო [ნეგატიურ] მცდელობებს გადასახადების ადმინისტრირების დროს.

ფაქტობრივად, სახელმწიფოებისათვის დავალებამ, სავალდებულოდ და პერიოდულად გააზიაროს ინფორმაცია სხვა სახელმწიფოების კომპეტენტურ საგადასახადო ორგანოებთან, რეალურად და ეფექტურად უნდა მოახდინოს საწყისშივე „რისკიანობის“ ფენომენის თავიდან აცილება.

## ბიბლიოგრაფია:

1. *Aggarwal, E.*, Common Reporting Standard: Survivor's Guide to OECD Automatic Exchange of Information of Offshore Financial Accounts, CreateSpace Independent Publishing Platform, 2015.
2. *Amaddeo, F.*, Novità fiscali. L'attualità del diritto tributario svizzero e internazionale, SUPSI, 2018. ECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, 2018.

<sup>75</sup> *Amaddeo, F.*, Novità fiscali. L'attualità del diritto tributario svizzero e internazionale, SUPSI, 2018, 220-230.

3. Automatic Exchange of Information, Implementation Report, OECD, 2017.
4. *Azam, R.*, Minimum Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, Columbia Journal of Tax Law, Columbia University, 2017.
5. *Blazek, J.*, Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations: Rules, Checklists, Procedures, Wiley NonProfit Authority, fifth Ed., 1993.
6. *Borroni, A.*, A Comparative Survey on International Corporate Taxation Systems: The American Model, Digital Properties and Digital Consumers: Nuovi Diritti e Nuove Tutele, *Piccinelli, G., Mazzei G., Tisci, A.* Edizioni Scientifiche Italiane, Seconda Università degli studi di Napoli - Facoltà di Studi Politici e per l'Alta Formazione Europea e Mediterranea *Jean Monnet*, 2011.
7. *Brown, K. B.*, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Springer, George Washington University Law School, 2012.
8. *Campbell, D.*, International Taxation of Low-Tax Transactions, Low Tax Jurisdiction II, Yorkhill Law Publishing, 2009, Double Taxation Treaties (DTT).
9. *Christians, A.*, BEPS and the New International Tax Order, Brigham Young University Law Review, 2016.
10. *Contractor, F. J.*, Valuation of Intangible Assets in Global Operations, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2001.
11. *Crundwell, F.*, Finance for Engineers: Evaluation and Funding of Capital Projects, Springer, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2008.
12. *De Broe, L.*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies, Doctoral Series, Academic Council, 2008.
13. *Della Rovere, A., Vincenti, F.*, Dai Panama Papers ai Paradise Papers: la nuova inchiesta sui paradisi fiscali, Valente Associati GEB Partners, IPSOA, 2017.
14. *Eicke, R.*, Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe, Eurotax, Wolters Kluwer Law and Business, 2009.
15. *Ezenagu, A.*, Faltering Blocks in the Arguments against Unitary Taxation and the Formulary Apportionment Approach to Income Allocation, Asper Review of International Business and Trade Law, 2017.
16. *Gravelle, J. G.*, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, 2010.
17. *Hokamp, S., Gulyás, L., Koehler M., Wijesinghe, S.*, Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations, Wiley Series in Computational and Quantitative Social Science, Wiley, 2018.
18. *Hugh, J. A., Brian, J. A.*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Aspen Publishers, 2004, 357.
19. *Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W.*, International Tax Evasion in the Global Information Age, Palgrave Macmillan, Irwin Law Inc., 2016.
20. *Lai Lan Mo, P.*, Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies, Praeger, Westport Connecticut, London, 2003.
21. *Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A., Zagler, M.*, Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, IBFD, 2010.
22. *Monsenego, J.*, Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation, IBFD Doctoral Series, Vol. 22, 2012.
23. *Montalban, P.*, Paradise Papers: Offshore Investments of the Rich and Powerful, Lulu Press Inc, 1st Ed., 2017.
24. *Müller-Knospe, B.*, From Panama to Paradise. An insight into secret financial dealings in the world of multinational corporations through the “Panama Papers” and the “Paradise Papers”, GRIN Economy, 2017.



25. *Obermayer, B., Obermaier, F.*, The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money, Oneworld Publications, 2017.
26. *Oberson, X.*, International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency, Elgar, 2015.
27. OECD, Tax Transparency 2017: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Global Cooperation on Tax Transparency and Exchange of Information, 2017.
28. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country-by-Country Reporting - Compilation of Peer Review Reports, Inclusive Framework on BEPS Action 13, OECD Publishing, Paris, 2018.
29. *Panayi, C. H. J. I.*, Advanced Issues in International and European Tax Law, Bloomsbury, Hart, 2015.
30. *Petruzzi, R., Spies, K.*, Tax Policy Challenges in the 21st Century, Series on International Tax Law, *Lang, M.*, Ed., Linde Verlag, 2014.
31. *Platteeuw, C.*, Quick Reference to European VAT Compliance, Deloitte European Compliance Centre, Wolters Kluwer Law and Business, 2011.
32. *Prosser, K. J., Murray, R.*, Tax Avoidance, Sweet and Maxwell, Thomson Reuters, 2012.
33. *Saxunova, D., Sulikova R., Szarkova, R.*, Tax Management Hierarchy – Tax Fraud and a Fraudster, Management International Conference, 2017.
34. *Schreiber, U.*, International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Springer Texts in Business and Economics, University of Mannheim, 2013.
35. *Seer, R.*, Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information Between National Tax Administration in Tax
36. *Seiler, M.*, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, Series on International Tax Law, *Lang, M.* Ed., Linde Verlag, 2014.
37. *Servizio del Bilancio*, Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Nota Breve No. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.
38. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014.
39. Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, 2008.
40. Tax Matters, European Parliament, Directorate-General for Internal Policy, Economic and Monetary Affairs, 2015.
41. Tax Transparency for Intermediaries, Fair Taxation, European Commission, 2017.
42. *Weimar, M. R.*, Identifying and Quantifying Rates of State Motor Fuel Tax Evasion, National Cooperative Highway Research Program, Transportation Research Board of the National Academies, 2008.

## **Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation in Relation to Reportable Cross-Border Arrangements. Analysis of the EU Directive 6804/18**

### **Abstract**

The necessity for a mandatory disclosure obligation for intermediaries who project cross-border schemes for their clients, that involve routing assets to or through offshore entities, is very felt at international level, especially in consequence of the recent scandals that highlighted phenomena of tax evasion/elusion - in particular, “Panama Papers” and “Paradise Papers”. These complex cross-border schemes facilitate tax evasion, tax fraud and money laundering, because each tax jurisdiction evaluates a part of the system within its borders.

Considering this scenario, the EU Directive 6804/18 was introduced to provide a set of rules related to the counter of tax avoidance/evasion phenomena and increasing levels of transparency with regard to the exchange of information between the authorities of the Member States within the Union. From the moment of its enforcement, the Directive obliges intermediaries, proposing and commercializing transnational financial schemes to their clients, with the purpose to facilitate tax avoidance, to report the establishment of such mechanisms to the tax authorities of the Member State to which they belong. In turn, the authorities of the aforementioned EU Member States will be compelled, as stated from the Directive, to exchange this information with each other authorities, in order to increase control over the activities of consultants and tax planners, regardless of the imminent possibility of a real risk.

### **1. Introduction**

The fight against tax evasion/elusion represents an issue that cannot affect the individual States in an independent manner. It is a global phenomenon that should be treated through the provision of stringent rules taken at international and regional level.

In particular, it is interesting what has been done by the European Union on this matter. In this context, the path to reach a solution regarding the provision of actions to counter tax evasion/avoidance<sup>2</sup> phenomena has been long and passed through several difficulties.

To solve this issue, a legislative proposal was requested by the European Parliament’s resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effects<sup>3</sup>. In particular, the purpose of

---

<sup>1</sup> Phd. student in Private comparative law - *Luigi Vanvitelli* University of Campania, *Jean Monnet* Department of political Sciences.

<sup>2</sup> *Saxunova, D., Sulikova, R., Szarkova, R.*, Tax Management Hierarchy – Tax Fraud and a Fraudster, Management International Conference, 2017, 633-644. According to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) definition, the evasion represents a behavior in violation of the law which consists of all those illegal methods aimed at reducing or eliminating the tax and contribution levy. It occurs in the cases in which the taxpayer subtracts entirely or in part from the tax obligation, by concealing the taxable amount or the assumption of the tax. The evasion, with reference to the tax base, is achieved through a process of non-declaration of part or all of the taxable income (non-declaration) or through a fictitious increase in costs deductible from revenues (simulation of fictitious liabilities). On the contrary, tax avoidance is behavior that conforms to the letter but not to the ratio of the tax provision. It is carried out by means connected to each other, without valid economic reasons, with the purpose to circumvent obligations or prohibitions envisaged by the tax system and obtaining reductions in taxes or reimbursements, otherwise undue.

this resolution was to provide a legislative proposal introducing a mandatory disclosure requirement for intermediaries<sup>4</sup> concerning complex mechanisms and special services related to particular States included on the EU list of tax havens and non-cooperative jurisdictions<sup>5</sup> are designed for and being used by clients to facilitate tax evasion, tax fraud, money laundering or terrorist financing.

The next step was made on the 21 June 2017 when the European Commission adopted a proposal for a directive amending the administrative cooperation.

But, it was the Directive 2011/16/EU<sup>6</sup> that represented the first step in relation to the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation regarding the reportable cross-border arrangements.

In particular, the provision of the proposal is referred to ensure early information on cross-border arrangements designed by tax intermediaries or taxpayers by creating an obligation to report such schemes on intermediaries and by inserting the collected information in the automatic exchange of information between tax authorities within the European Union<sup>7</sup>.

The 13 March 2018 Economic and Financial Affairs Council paved the way for its adoption. The Ministers of Economic and Financial Affairs of the EU reached this agreement starting from the proposal of the European Commission, about the possibility of preparing a new regulatory framework in terms of transparency for the exchange of information on possible tax evasion/avoidance mechanisms.

The EU Directive 6804/18<sup>8</sup> regarding the “Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements” provides the introduction of a common regulatory framework for the automatic and compulsory exchange of tax information. This obligation concerns potentially illicit activities, proposed by the intermediaries, related to tax evasion phenomena - with the peculiarity that they must have at least one or more cross-border elements - to the competent national authorities of the different Member States<sup>9</sup>.

In the field of the Directive 6804/18 EU, the role of tax intermediaries may be to favor the exchange of information related to the tax-planning they prepare for their clients. Specifically, the information taken into account must be transferred immediately by the intermediaries to the national tax authorities, in order to ensure that the latter can effectively carry out an automatic

---

<sup>3</sup> Official Journal of the European Union, European Parliament resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect, (2016/2038(INI)), 2016. Available at <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016IP0310>>. Last visited 05/06/2018.

<sup>4</sup> According to the definition given by the OECD, there are two principal groups of tax intermediary: tax advisers and banks and other financial institutions.

(iii) Tax advisers are law, accounting and other professional firms that provide sophisticated tax advice and other services. The activities undertaken by tax advisers regard tax compliance, tax accounting, day-to-day advisory, business and economic tax planning, and dispute resolution.

(iv) Banks and some other financial institutions that promote and facilitate financial instruments and other arrangements that permit tax avoidance, including those that are considered as aggressive tax planning.

<sup>5</sup> European Commission, Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes, Taxation and Customs Union. Available at <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en)>. Last visited 05/06/2018.

<sup>6</sup> Council of the EU, Directive 2011/16/EU on Administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, 15 February 2011, available at <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=EN>>. Last visited 01/06/2018.

<sup>7</sup> <<http://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-tax-transparency-for-intermediaries>>. Last visited 05/06/2018>.

<sup>8</sup> EU Directive 6804/18, Mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Council of the European Union, Attached I (2), Brussels, 2018. Available at <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6804-2018-INIT/en/pdf>>. Last visited 29/05/2018.

<sup>9</sup> *Oberson, X.*, International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency, Elgar, 2015, 80-143.

exchange of the information with the tax authorities of the other Member States of the European Union<sup>10</sup>.

The mechanisms proposed by the tax intermediaries are defined as aggressive cross-border tax planning, they have some characteristics that allow several expedients to elude/evade taxes. Among these, is particularly noteworthy the provision of schemes containing cross-border losses with the aim of limiting tax liability<sup>11</sup>, the use of preferential tax regimes deemed better for the peculiarities that distinguish them and for the tax regulations that produce for them, or agreements put in place with other countries that do not respect certain legislative standards internationally agreed<sup>12</sup>.

Given the premises, the purpose of this article is to analyze the innovations introduced by the EU Directive 6804/18 on the automatic and compulsory exchange of information on cross-border tax planning mechanisms taking into consideration also the recent cases Panama Papers and Paradise Papers and the OECD Base Erosion and Profit Shifting.

## 2. Understanding tax evasion/avoidance through the analysis of two concrete cases: Panama Papers and Paradise Papers

The necessity to counteract tax evasion/avoidance phenomena is a very sensitive issue at worldwide level<sup>13</sup>, especially if taken into consideration recent cases from which emerged situation of “escaping” from taxation through particular schemes proposed by tax intermediaries that allow their clients to move part of their capital to countries in which tax jurisdiction is considered to be much more “permissive” - the so called “Tax Havens”<sup>14</sup>.

In particular, focusing the attention on two recent scandals regarding this matter: “*Panama Papers*” and “*Paradise Papers*”. They are two dossier of confidential documents, turned into light by the International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ).

Both surveys reveal presumable information on the offshore accounts of companies and personalities from the world of politics, economy, sport, cinema and entertainment who attempted to evade taxes by hiding their wealth in tax havens<sup>15</sup>.

More specifically, the Panama Papers have been published for the first time in April 2016; the name of this investigation derives from the law firm *Mossack Fonseca*, which is based in Panama precisely<sup>16</sup>. This dossier regards a substantial dossier of over 11 million documents containing detailed information on over 200 thousand offshore companies and related organization chart.

<sup>10</sup> Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W., International Tax Evasion in the Global Information Age, Palgrave Macmillan, Irwin Law Inc., 2016, 33-39.

<sup>11</sup> Borroni, A., A Comparative Survey on International Corporate Taxation Systems: The American Model, Digital Properties and Digital Consumers: Nuovi Diritti e Nuove Tutele, Piccinelli, G., Mazzei G., Tisci, A. Edizioni Scientifiche Italiane, Seconda Università degli studi di Napoli - Facoltà di Studi Politici e per l'Alta Formazione Europea e Mediterranea Jean Monnet, 2011, 246-251.

<sup>12</sup> Prosser, K.J., Murray, R., Tax Avoidance, Sweet and Maxwell, Thomson Reuters, 2012, 2-6.

<sup>13</sup> Borroni, A., supra note 11, 283.

<sup>14</sup> See at <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. “Tax haven in the ‘classical’ sense refers to a country which imposes a low or no tax, and is used by corporations to avoid tax which otherwise would be payable in a high-tax country. According to OECD report, tax havens have the following key characteristics:

- (i) no or only nominal taxes;
- (ii) lack of effective exchange of information;
- (iii) lack of transparency in the operation of the legislative, legal or administrative provisions.

See on the matter, also Prosser, K. J., Murray, R., Tax Avoidance, Sweet and Maxwell, Thomson Reuters, 2012, 2-6.

<sup>15</sup> Müller-Knospe, B., From Panama to Paradise. An insight into secret financial dealings in the world of multinational corporations through the “Panama Papers” and the “Paradise Papers”, GRIN Economy, 2017, 2-5.

<sup>16</sup> Obermayer, B., Obermaier, F., The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money, Oneworld Publications, 2017.

The investigation led to the collection and analysis of 11.5 million secret files in the period between 1970 and 2016. The documents spotlighted a mechanism thanks to which individuals and companies would have recycled money and processed taxes for large sums of money. The chain reaction triggered by this investigation involved banks and law firms which, in providing assistance to clients involved in the scandal, had not complied with anti-money laundering legislation and, therefore, had not carried out an adequate verification of customers' origin<sup>17</sup>.

The Paradise Papers, instead, have been published in November 2017; it reveals investments in tax havens of politicians all over the world, entrepreneurs, royals and stars of international music. After the Panama Papers, the new giant leaks, unveils a long list of people who have invested in offshore companies<sup>18</sup>. The dossier contains a database of over 13 million confidential documents that come from two international professional firms that supply and manage offshore companies. They are, specifically, Appleby, founded in Bermuda, with nine branches in as many tax havens, and Asiatic Trust, headquartered in Singapore and others 7 locations like the Cook Islands, Hong Kong, Panama and Samoa.

These investigations are important in the analysis of the Directive because they underline the role of the tax havens with the purpose to guarantee secrecy for anyone who decides to invest. In particular, the secrecy involves the investors, the numbers to invest and the investment methods.

Anyway, there is an important difference between Panama Papers and Paradise Papers. The Paradise Papers are considered more like a tax optimization than a fraud, which is much more undervalued by the companies concerned than the media that denounce this scandal. Differently from the Panama Papers, in fact, Paradise Papers may be considered much less a money laundering, arising from tax fraud and other illicit activities but it takes rather consider some legal systems created by teams of experts in tax optimization. In other words, the major part of these mechanisms cannot currently be qualified as fraudulent<sup>19</sup>.

### 3. Hereinafter the Provisions of the Directive 6804/18

The aim of the Directive to provide new rules on transparency for tax intermediaries represents an important step forward, above all, to allow the competent tax authorities to be always conscious about any activity carried out by companies or individuals residing in their territory<sup>20</sup>.

The automatic exchange of information between the tax authorities of the Member States represents an important instrument to ensure more efficient identification of tax planning mechanisms that enable companies, as well as individuals, to substantially reduce their taxes. The novelties carried by the Directive concern any institution, company or individual whose activity is to guarantee tax advice that may result in tax evasion/avoidance<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> *Della Rovere, A., Vincenti, F.*, Dai Panama Papers ai Paradise Papers: la nuova inchiesta sui paradisi fiscali, Valente Associati GEB Partners, IPSOA, 2017. Available at <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2017/11/07/dai-panama-papers-ai-paradise-papers-la-nuova-inchiesta-sui-paradisi-fiscali>>. Last visited 11/06/2018.

<sup>18</sup> *Montalban, P.*, Paradise Papers: Offshore Investments of the Rich and Powerful, Lulu Press Inc, 1st Ed., 2017.

<sup>19</sup> *Eicke, R.*, Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe, Eurotax, Wolters Kluwer Law and Business, 2009, 32-34.

<sup>20</sup> OECD, Tax Transparency 2017: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Global Cooperation on Tax Transparency and Exchange of Information, 2017, 43-47.

<sup>21</sup> *Petruzzi, R., Spies, K.*, Tax Policy Challenges in the 21st Century, Series on International Tax Law, Lang, M., Ed., Linde Verlag, 2014, 77-78.

Therefore, any intermediary proposing to its clients cross-border tax planning mechanisms - whose elements will be analyzed in the following paragraphs - has the inescapable obligation to report such schemes to the tax authorities of the Member State in which they reside<sup>22</sup>.

In general, a cross-border tax planning agreement represents a mechanism whose consequences regard more than one jurisdiction within the EU - or even in relation to agreements with third Countries<sup>23</sup>. In accordance with the provisions of the Directive, any intermediary involved in the development and subsequent implementation of tax planning mechanisms in favor of companies or individuals must necessarily give the information regarding the competent tax authorities<sup>24</sup>.

In particular, the main characteristics of the financial mechanisms which trigger the reporting obligation of the national tax authorities are<sup>25</sup>:

- tax-free jurisdictions: use of specific tax jurisdictions that do not provide for any tax with respect to companies or individuals, or that impose very low taxes, or that are included in the EU list of jurisdictions considered “not cooperative”<sup>26</sup>;
- companies outside the jurisdiction of the European Union: when companies or institutions that are not covered by EU regulations are used for the automatic exchange of information on tax matters;
- jurisdictions not bound by the automatic exchange of information: transfer of part of the income or capital through jurisdictions that are not constrained by mechanisms of automatic exchange of information with the State in which the taxpayer is resident<sup>27</sup>;
- specific destination of part of the “avoided” taxes: case in which a fixed percentage is charged as commission - as payment reserved to the intermediary for the services offered<sup>28</sup>;
- inadequate anti-money laundering rules: where it comes to jurisdictions whose anti-money laundering rules turn out to be inadequate or too “soft”;
- losses that reduce tax liability<sup>29</sup>: express provision of agreements that use losses in order to reduce tax liability under certain conditions<sup>30</sup>;
- tax-exempt payment: where a payment is expected, within a specific agreement that guarantees a tax exemption in the jurisdiction in which it should be taxed<sup>31</sup>;
- standard planning mechanisms: in this case, the advice proposed by intermediaries on tax planning is applied equally to more than one taxpayer, without the provision of ad hoc mechanisms<sup>32</sup>;
- agreements concerning the transfer of “difficult to evaluate” intangible assets: transfer of assets whose connotation is difficult to interpret and categorize<sup>33</sup>;

<sup>22</sup> *Platteeuw, C.*, Quick Reference to European VAT Compliance, Deloitte European Compliance Centre, Wolters Kluwer Law and Business, 2011, Ch. 6, 9-10.

<sup>23</sup> *Schreiber, U.*, International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Springer Texts in Business and Economics, University of Mannheim, 2013, 46-48.

<sup>24</sup> EU Directive 6804/18, Mandatory automatic exchange, 2.

<sup>25</sup> See, on this point, Annex IV, preamble and section C, point 1, of the compromise text of the Presidency of the draft directive.

<sup>26</sup> *Weimar, M. R.*, Identifying and Quantifying Rates of State Motor Fuel Tax Evasion, National Cooperative Highway Research Program, Transportation Research Board of the National Academies, 2008, 37-38.

<sup>27</sup> See on this matter, OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country-by-Country Reporting - Compilation of Peer Review Reports, Inclusive Framework on BEPS Action 13, OECD Publishing, Paris, 2018.

<sup>28</sup> See also *Hugh, J. A., Brian, J. A.*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Aspen Publishers, 2004, 357.

<sup>29</sup> *Borroni, A.*, supra note 11, 246-251.

<sup>30</sup> *Crundwell, F.*, Finance for Engineers: Evaluation and Funding of Capital Projects, Springer, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2008, 253-254.

<sup>31</sup> *Blazek, J.*, Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations: Rules, Checklists, Procedures, Wiley NonProfit Authority, fifth Ed., 1993.

<sup>32</sup> *Panayi, C. H. J. I.*, Advanced Issues in International and European Tax Law, Bloomsbury, Hart, 2015.

<sup>33</sup> *Contractor, F. J.*, Valuation of Intangible Assets in Global Operations, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2001, 347-348.

- conversion of part of the assets: part of the income or capital of the customer is converted into products or payments that are not subject to automatic exchange of information.

These are, in general, the main characteristics that allow to classify a particular tax planning mechanism as potentially suitable for tax evasion/avoidance<sup>34</sup>.

However, as already stated in the previous paragraphs, the mere presence of these elements does not immediately involve risks. In fact, these are essentially indicators provided to alert the competent national authorities about potential aggressive tax planning mechanisms.

#### 4. Analysis of the Contents of the Directive

The main purpose of the Directive is to strengthen tax transparency and counter aggressive tax planning by including new provisions in the current Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

The issues addressed by this legislative proposal are relevant for the EU and a broader international agenda. In its 2016 conclusions on an external tax strategy and measures against abuses of the tax treaty, the EU Council invited the European Commission to consider legislative initiatives on mandatory disclosure rules inspired by action 12 of the Base Erosion Profit Shifting (BEPS) project of the OECD<sup>35</sup>, in order to introduce more effective disincentives for intermediaries who produce for their customers tax evasion/elusion plans.

According to what is stated by the Directive, financial advisers who design for their clients, mechanisms that require the presence of one or more of the above mentioned distinctive elements will have the obligation to report these mechanisms to the competent tax authorities of the Country they belong to. In particular, this duty is referred even to cases before they are used and regardless of the possibility that the risks of evasion are concrete and imminent<sup>36</sup>.

With regard to the obligation of the States, the Directive provides that they automatically let circulate the information received from financial intermediaries on tax planning regimes through a centralized database. In this way, all the authorities of the Member States of the European Union will be able to guarantee a timely warning about potential new risks of circumvention and, above all, States will be able to respond quickly, in cases in which necessary, implementing appropriate measures to block any “risky” situations, in order to carry out the related checks more effectively<sup>37</sup>.

From a practical point of view, therefore, considering what has been stated, the duty of a particular State to indicate a specific regime does not immediately imply that it may be risky<sup>38</sup>. The main element is essentially to highlight a potential risk, underlining the mere necessity for a mechanism proposed by intermediaries to be examined by the competent tax authorities.

Furthermore, Member States considered appropriate to apply sanctions that are effective and dissuasive against companies that do not comply with transparency measures. In this way, the

---

<sup>34</sup> European Commission, Tax Transparency for Intermediaries, Fair Taxation, 2017, <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/factsheet\\_intermediaries\\_proposal\\_06-2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_intermediaries_proposal_06-2017.pdf)>. Last visited 24/04/2018.

<sup>35</sup> Mandatory Disclosure Rules, Action 12 contains recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive tax planning schemes, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and business and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules. Available at <<http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>>. Last visited 01/06/2018.

<sup>36</sup> Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W., supra note 10, 35-36.

<sup>37</sup> Weimar, M. R., supra note 26, 35-36.

<sup>38</sup> Lai Lan Mo, P., Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies, Praeger, Westport Connecticut, London, 2003, 2-3.

objective is to set up a sort of deterrent for intermediaries that encourage or facilitate the possibilities of avoidance or tax evasion<sup>39</sup>.

Considering what stated, the Directive aims at strengthening the EU's position regarding tax transparency. Intermediaries will in future have the obligation to share with the tax administrations of the State of residence the schemes that they develop for their customers<sup>40</sup>.

Tax administrations, in turn, will have access to all the information they need in order to fight any aggressive tax planning mechanisms, through which the erosion of tax bases is possible<sup>41</sup>.

This agreement is a further step in the EU towards greater openness and more efficient cooperation, facilitating taxation that can be more equitable and more effective for all EU Countries.

Following this line, the next paragraphs analyze the main innovations introduced by the Directive.

#### 4.1. Positive Aspects that not Require Further Adjustments

Taking into account some of the innovations introduced by the Directive, they could have positive effects in relation to a concrete and effective contrast to the phenomena of tax evasion.

In fact, thanks to the prediction of the circulation of information on potential risks, independently of actual consequent tax evasion, it is possible to keep under control fiscal planning mechanisms. The task of intermediaries is to point out any transnational agreement within which one or more of the elements mentioned in the preceding paragraphs are provided, which could indicate the possibility that a specific agreement has been set up in order to avoid paying the taxes<sup>42</sup>.

In this sense, the effective exchange of information is a fundamental mean of mutual assistance of sovereign States in tax matters and establishes a shared international tax risk management<sup>43</sup>.

The Directive introduces a common standard to all Member States regarding the exchange of information on financial accounts within the European Union. The provision of a standardization aimed at establishing the actual regulatory and technical requirements. Indeed, the standard established within the OECD<sup>44</sup> guarantees the automatic exchange of information and gives a framework for these exchanges in relation to the extra-European level<sup>45</sup>. This link between as stated from the EU directive and the provisions of the OECD is an important step in order to provide a broader framework both internally and externally to the EU.

---

<sup>39</sup> Hokamp, S., Gulyás, L., Koehler M., Wijesinghe, S., *Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations*, Wiley Series in Computational and Quantitative Social Science, Wiley, 2018, 6-8.

<sup>40</sup> Gravelle, J. G., *supra* note 14, 5-6.

<sup>41</sup> Brown, K. B., *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, George Washington University Law School, 2012, 3-24.

<sup>42</sup> Blazek, J., *supra* note 3.

<sup>43</sup> Seer, R., *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information Between National Tax Administration in Tax Matters*, European Parliament, Directorate-General for Internal Policy, Economic and Monetary Affairs, 2015.

<sup>44</sup> OECD, *Automatic Exchange of Information, Implementation Report, 2017* Available at <<https://www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf>>. Last visited 24/05/2018.

<sup>45</sup> OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, 2014.



The exchange of information takes place on a systematic basis by the Member States, at regular pre-established intervals and without any prior request<sup>46</sup>.

Effective “circulation” of information related to potentially aggressive cross-border tax planning mechanisms may have important consequences in order to promote the creation of equal tax standards in the internal market of the various Countries. Furthermore, a further positive aspect concerns the possibility that the tax authorities of the Member States can share information in a transparent and automatic way with their counterparts from other Member States, without having to go through special mechanisms or preliminary authorizations<sup>47</sup>.

In addition, considering that the major number of tax planning schemes proposed by intermediaries are able to “move” between several jurisdictions, the effective and timely communication of information concerning these mechanisms would allow the Member State authorities to have availability of all the information they need to guarantee an immediate response to a potentially verifiable problem - that is to act quickly where aggressive tax practices are revealed<sup>48</sup>.

In order to facilitate the automatic exchange of information and optimize the use of resources, exchanges should take place through a common network (CCN) prepared by the Union - a sort of centralized database in which all the information is included in time exchanged<sup>49</sup>. This is undoubtedly an element of great importance in consideration of the fact that through this common network the information would be immediately available<sup>50</sup>.

The purpose of this provision is to guarantee a secure central register relating to administrative cooperation in the tax area; in particular, with the aim to facilitate its provision, the Member States should establish a series of practical arrangements - on all measures for standardizing the communication of all the required information.

Moreover, the Directive gives also clarifications regarding the language to use for the exchange of information. In fact, in order to avoid misunderstandings or potential inconsistencies deriving from the translation of information, the prediction of uniformity from the semantic point of view is undoubtedly a fundamental element. This aspect may favor higher levels of clarity and transparency - although, it must be said that the Directive considers some cases in which it is possible to use a different language<sup>51</sup>.

It would be desirable, as suggested by the Directive, to provide that the establishment of these common standards come from the Commission, in order to have a *super partes* body able to establish minimum common elements.

#### 4.2. Elements that Need More Improvements

The innovations introduced by the Directive are important in terms of combating tax avoidance phenomena and, above all, improving the level of transparency and strengthening cooperation on the part of the tax authorities of the various EU Member States.

---

<sup>46</sup> According to the provisions of Article 8 (1) of the Directive, available information means the information contained in the tax records of the Member State which communicates the information, which can be consulted in accordance with the procedures for the collection and processing of information in that Member State.

<sup>47</sup> OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, 2008, 30-31.

<sup>48</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (3).

<sup>49</sup> Ivi, Annex I (13).

<sup>50</sup> Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W., supra note 10, 296-297.

<sup>51</sup> De Broe, L., International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies, Doctoral Series, Academic Council, 2008, 339.

However, some passages in the Directive are not clear or, at least, they presage incompleteness and need for integration. On this matter, the next paragraphs analyze the incomplete Articles and the potential integrations of the same.

One of the elements that need more improvements concerns the so-called “main benefit test”<sup>52</sup>. This principle is satisfied in cases where one of the main advantages consists in obtaining a tax advantage, and the mechanism becomes subject to the notification obligation<sup>53</sup>.

The delegations of the several States have split up on this regard. Some of them consider that automatic exchange of information should take place only in cases where the actual presence of mechanisms presenting the characteristics of the main advantage is verified, in order not to make the work of the Member States and the related tax authorities too cumbersome, that would be in this way overloaded with information. On the other hand, Countries expressed the necessity to extend the main advantage criterion as much as possible, with the purpose of inserting the biggest number possible of information, independently of the actual presence of the criterion. The intent, of course, in this case would be to guarantee a complete and effective exchange of information, leaving to the authorities the task of verifying the presence or absence of cross-border tax planning mechanisms<sup>54</sup>.

It would be desirable - and perhaps much more effective - to understand this criterion as widely as possible. This would entail, on the one hand, a greater amount of work for the competent tax authorities; but, on the other hand, it would not leave uncertain situations, since all the tax mechanisms proposed by the intermediaries to their clients would be analyzed<sup>55</sup>.

The weight of effectiveness in this sense would be much higher than that of the workload for the authorities. In fact, it is stated that would be crucial to grant the Commission access to a sufficient amount of information so that it can monitor the proper functioning of this Directive<sup>56</sup>.

A further article of the Directive that would require further improvements, in order to provide a better interpretation, generally, is the Article 8. In particular in relation to the point concerning “the scope and conditions of the mandatory automatic exchange of information on cross-border mechanisms subject to the notification requirement”<sup>57</sup>. Specifically, this article states that it is responsibility of the Member States to take the necessary measures in order to oblige intermediaries to transfer information on the cross-border mechanisms subject to the notification obligation to the competent tax authorities.<sup>58</sup>

In this regard, the main uncertain aspect concerns the lack of a coherent and shared normative basis within the EU. In particular, the provision of the Article 8 of the Directive can be considered a problem in view of the fact that it allows the States to regulate themselves, with the consequent risk of inconsistencies between them.

Furthermore, the Article 8 refers to the possibility of the right to exemption from mandatory communication, in some specific cases. For example, the right to exemption from disclosure of

---

<sup>52</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (13).

<sup>53</sup> *Prosser, K. J., Murray, R.*, supra note 12, 147.

<sup>54</sup> *Hugh, J. A., Brian, J. A.*, supra note, 17-19.

<sup>55</sup> *Prosser, K. J., Murray, R.*, supra note 12, 147-149.

<sup>56</sup> EU Directive 6804/18, Annex I (6).

<sup>57</sup> See on this point see *Seiler, M.*, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, Series on International Tax Law, Lang, M. Ed., Linde Verlag, 2014.

<sup>58</sup> EU Directive 6804/18, Annex I, art. 8aaa, 22.

information on a cross-border mechanism subject to the notification requirement in cases where the obligation would infringe the professional secret of the lawyer (intermediary) on the basis of the internal rules of the Member State<sup>59</sup>. It is undeniable that this may be a questionable element, or rather a limitation to the *ratio* of the Directive, in the sense that it leaves several possibilities to avoid the transfer of information in some cases<sup>60</sup>.

This is just an example, but it is clear that this kind of situation could have negative consequences for the effective application of the Directive - in consideration of the fact that it permits great levels of discretion both to the States and to intermediaries.

For this reason, it would be preferable to provide an *ad hoc* regulatory framework that is the same for all Member States, in such a way as to leave no room for the possibility of different interpretations.

The same problem is recognized also with regard to the penalties applicable to intermediaries. On this specific point, in fact, the Directive states that “in order to improve the prospects of effectiveness, Member States should establish sanctions against the violation of national provisions implementing this Directive and ensure that these sanctions are effectively applied in practice, that they are proportionate and that have a deterrent effect”<sup>61</sup>.

Also in this case there could be discrepancy between the sanctions. In some States they are deemed too “soft”, without any deterrent power, while, on the contrary, in other cases they might even be too severe<sup>62</sup>.

Also with reference to penalties, the Directive should guarantee a common structure by the different Member States. The aim would be to ensure an effective follow-up to regulatory certainty in order to implement the Directive as effectively as possible, these elements should come “from above” of the European Union and not left to the discretion of individual Member States<sup>63</sup>.

### **4.3. Analysis of the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project in the Light of the Directive**

The analysis of the OECD/G20 project “Base Erosion and Profit Shifting”, in relation to Directive 6804/18, is important referring to the content of this project. In fact, the starting point regards the consideration that globalization has opened opportunities for both multinational companies and individuals to reduce the tax burden to a minimum, damaging governments, society and businesses<sup>64</sup>. The action plan states that taxation is at the heart of the sovereignty of countries, but also recognizes that in some cases the interaction between different national tax laws leads to gaps and frictions, in line with the provisions of the directive. Therefore, the BEPS action plan concludes that new standards at the international and regional level - in line with the Directive

---

<sup>59</sup> *Monsenego, J.*, Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation, IBFD Doctoral Series, Vol. 22, 2012, 204-205.

<sup>60</sup> *Campbell, D.*, International Taxation of Low-Tax Transactions, Low Tax Jurisdiction II, Yorkhill Law Publishing, 2009, Double Taxation Treaties (DTT), 17-18.

<sup>61</sup> EU Directive 6804/18, Annex I, art. 25 bis.

<sup>62</sup> *Lai Lan Mo, P.*, supra note 38, 77-79.

<sup>63</sup> *Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A., Zagler, M.*, Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, IBFD, 2010, 485-486.

<sup>64</sup> *Christians, A.*, BEPS and the New International Tax Order, Brigham Young University Law Review, 2016.

purposes - should be designed to ensure the consistency of corporate income taxation at international level<sup>65</sup>.

In particular, this project refers to the set of tax strategies that some companies put in place with the provision to erode the tax base and thus subtract taxes from the tax authorities. The shifting of profits from high-tax Countries to Countries with zero or reduced taxation is, in fact, a strategy that leads to the erosion of the tax base<sup>66</sup>.

More specifically, the project includes new minimum standards for the exchange of information between Countries to counteract and hopefully eliminate the exploitation of vehicle companies with an elusive consequence; limitation to harmful tax practices; automatic exchange of information when agreements of a fiscal nature between countries and multinationals are stipulated; agreements between the various tax administrations to avoid the possibility that the contrast to the double non-taxation flows, on the contrary, into a double taxation<sup>67</sup>.

The BEPS project contains recommendations in order to introduce major changes in the national tax laws of over 100 Countries and jurisdictions that are part of the Integrated Framework, which is part of the collaboration for the implementation of the BEPS project.

In particular, the project involves 15 actions through which to equip governments with national and international instruments in order to combat tax evasion/avoidance phenomena, ensuring that profits are taxed in the jurisdiction in which the economic activities from which the profits derive, are carried out. By analyzing the project specifically, the Action Plan outlines 15 actions considered essential to concretely achieve the aims of the BEPS Project<sup>68</sup>. In particular, actions 2 to 14 are divided into three pillars:

- (iv) to give coherence to national tax regimes regarding trans-national activities (actions 2-5);
- (v) reinforcing the substantial requisites underlying the current international standards, pursuing a realignment of taxation (and tax regimes) with the substantial localization of production activities and the creation of value (actions 6-10);
- (vi) increase transparency, exchange of information and improve the conditions of legal certainty for both businesses and governments (actions 11-14).

Two further transversal actions complete the strategy and, ideally, represent the basis on which the three pillars stand: (i) the first action, in terms of the digital economy and (ii) the last action on the use of a conventional tool multilateral type<sup>69</sup>.

Some of the measures contained in the BEPS package will be immediately applicable, such as the aforementioned new transfer pricing guidelines. Others will require a review of national laws and bilateral tax treaties, with regard to action 15, as said, it suggests the use of a multilateral instrument that avoids having to underwrite hundreds of bilateral treaties and at the same time guarantees conditions of greater uniformity of application<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> *Azam, R.*, Minimum Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, Columbia Journal of Tax Law, Columbia University, 2017.

<sup>66</sup> Available at <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>. Last visited 11/06/2018.

<sup>67</sup> OECD, OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, 2018, 21-35. Available at <<http://www.oecd.org/tax/OECD-Secretary-General-tax-report-G20-Finance-Ministers-Arentina-March-2018.pdf>>. Last visited 11/06/2018.

<sup>68</sup> Available at <<http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>>. Last visited 11/06/2018.

<sup>69</sup> *Ezenagu, A.*, Faltering Blocks in the Arguments against Unitary Taxation and the Formulary Apportionment Approach to Income Allocation, Asper Review of International Business and Trade Law, 2017.

<sup>70</sup> Servizio del Bilancio, Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Nota Breve No. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura. Available at <<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>>. Last visited 11/06/2018.

The report clarifies that taxation remains a matter of national sovereignty; however, the obligation not to conflict with the commitments undertaken at the international level puts a specific limitation on the differentiated implementation.

## 5. Effective Application and Entry into Force of the Directive

On the euro-unitary level the fight against aggressive tax planning started with the adoption of the Anti Tax Avoidance Directive 2016/1164/EU<sup>71</sup>, which envisaged the adoption of binding anti-abuse measures in order to guarantee a common standard of struggle against tax evasion by companies. The deadline for implementation in the Member States is scheduled by the end of 2018, with the entry into force of the rules with effect from 1 January 2019.

The Directive 6804/18 represents a natural continuation of the path taken at an international level, first, and then by the European Union, in pursuit of fiscal transparency: this, in fact, will amend the Directive on administrative cooperation in the tax area (DAC) - 2011/16/EU.

The *ratio* of the Directive, indeed, concerns the improvement of the transmission of data relating to agreements envisaged in the already launched information exchange mechanism governed, in this case, by Directive 2011/16/EU, in its last updated version, coming to graft a close connection with the data transmission<sup>72</sup>.

The Directive shall enter into force on the twentieth day following its publication in the Official Journal of the European Union. Member States will have until 31 December 2019 to transpose the Directive into national laws and regulations, and the new reporting requirements will be applied starting from 1 July 2020.

In order to control the effective operation of the Directive, each Member State will be responsible for taking all measures considered necessary for the purpose of asking intermediaries to submit information on declarable cross-border provisions, whose first step was implemented between the date of enforcement and the date of application of this Directive.

As regards the transmission of information, intermediaries and interested taxpayers, as appropriate, will have the obligation to transmit information on the cross-border agreements by 31 August 2020.

The effectiveness of the Directive may permit to strengthen tax transparency and fight against aggressive tax planning by including into the existing Council Directive 2011/16/EU new provisions, which would require Member States to: (i) lay down rules for mandatory disclosure to national competent authorities of potentially aggressive tax planning schemes with a cross-border element by the (ii) “intermediaries” (e.g. tax advisers or other actors that are usually involved in designing, marketing, organizing or managing the implementation of such “arrangements”); and (iii) ensure that national tax authorities automatically exchange this information with the tax authorities of other Member States<sup>73</sup>.

The full implementation of the Directive 6804/18 presents several obstacles, first of all, in relation to the effective collaboration of intermediaries (which should certainly be accompanied by

---

<sup>71</sup> Council Directive (EU) 2016/1164, Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, 12 July 2016.

<sup>72</sup> The Directive 2011/16/EU was amended by Directive 2014/107/EU, (DAC 2), with a focus on the role of financial intermediaries in the exchange of information, from Directive 2015/2376/EU (DAC 3), which introduces the automatic exchange of information in relation to tax rulings, from Directive 2016/881/EU (DAC 4), concerning the transmission of data deriving from country-by-country reporting (CbCR) and finally, Directive 2016/2258/EU (DAC 5), concerning the access of the tax authorities to anti-money laundering information.

<sup>73</sup> See at <<https://www.eumonitor.nl/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vkmj8stby0zq>>. Last visited 04/06/2018.

convincing sanctions) and, secondly, related to the compatibility of the same with the human rights protected by the ECtHR and the European Charter (think, as we said, to protect privacy, professional secrecy, the right not to incriminate oneself)<sup>74</sup>.

Further enhancements could also look into administrative cooperation, the promotion of the use of simultaneous controls and the presence of foreign officials for audits. These elements can further increase levels of transparency and improve the system of information exchange in the tax area, allowing, under extreme circumstances, to modify and transfer tax administrations of EU Member States from mere cooperation to real fiscal coordination<sup>75</sup>.

## 6. Concluding Remarks

Transparency and the exchange of information for tax purposes are some of the most important issues on the current international agenda. In fact, the combination of these two elements might be one of the most effective tool to combat money laundering and prevent tax evasion/avoidance.

The initiatives of the last years, both at international and European level, have allowed tax authorities to have a very broad access to information relevant for tax purposes.

In the European Union, especially through the instrument of the Directives, the double taxation treaties, the tax information exchange agreements and the multilateral agreement on mutual administrative assistance in tax matters.

Based on what emerged from the analyzed Directive, the automatic exchange of information is the best expedient in order to obtain greater transparency in tax matters.

On the basis of pre-existing regulatory systems, the European Commission has paved the way for the elaboration of a proposal allowing EU Member States to apply the new forecasts in an equally rapid manner. Moreover, being in possession of all the information they need, the States might have the possibility to react optimally to the potential phenomena of tax evasion/avoidance, succeeding in effectively preventing the erosion of their tax base.

The positive consequences are twofold: EU Member States would be informed of the ongoing tax treatment to which the companies or individuals would be subjected in another State, thus being fully aware of the correctness or otherwise of their behavior; and, at the same time, the Countries would see part of the responsibility and burden on them discharged, thanks to the provision of inter-state cooperation.

In conclusion, more transparency on the proposed mechanisms will result in further incentives for both Member States and companies to act more clearly and correctly, thus discouraging potential attempts at tax collection.

In fact, the mandate for the States to compulsorily and periodically share information with the competent tax authorities of other Countries should actually and effectively prevent “risky” phenomena from their very beginning.

---

<sup>74</sup> *Aggarwal, E.*, Common Reporting Standard: Survivor's Guide to OECD Automatic Exchange of Information of Offshore Financial Accounts, CreateSpace Independent Publishing Platform, 2015.

<sup>75</sup> *Amaddeo, F.*, Novità fiscali. L'attualità del diritto tributario svizzero e internazionale, SUPSI, 2018, 220-230.

**Bibliography:**

1. *Aggarwal, E.*, Common Reporting Standard: Survivor's Guide to OECD Automatic Exchange of Information of Offshore Financial Accounts, CreateSpace Independent Publishing Platform, 2015.
2. *Amaddeo, F.*, Novità fiscali. L'attualità del diritto tributario svizzero e internazionale, SUPSI, 2018. ECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, 2018.
3. Automatic Exchange of Information, Implementation Report, OECD, 2017.
4. *Azam, R.*, Minimum Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, Columbia Journal of Tax Law, Columbia University, 2017.
5. *Blazek, J.*, Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations: Rules, Checklists, Procedures, Wiley NonProfit Authority, fifth Ed., 1993.
6. *Borroni, A.*, A Comparative Survey on International Corporate Taxation Systems: The American Model, Digital Properties and Digital Consumers: Nuovi Diritti e Nuove Tutele, *Piccinelli, G., Mazzei G., Tisci, A.* Edizioni Scientifiche Italiane, Seconda Università degli studi di Napoli - Facoltà di Studi Politici e per l'Alta Formazione Europea e Mediterranea *Jean Monnet*, 2011.
7. *Brown, K. B.*, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Springer, George Washington University Law School, 2012.
8. *Campbell, D.*, International Taxation of Low-Tax Transactions, Low Tax Jurisdiction II, Yorkhill Law Publishing, 2009, Double Taxation Treaties (DTT).
9. *Christians, A.*, BEPS and the New International Tax Order, Brigham Young University Law Review, 2016.
10. *Contractor, F. J.*, Valuation of Intangible Assets in Global Operations, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2001.
11. *Crundwell, F.*, Finance for Engineers: Evaluation and Funding of Capital Projects, Springer, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 2008.
12. *De Broe, L.*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies, Doctoral Series, Academic Council, 2008.
13. *Della Rovere, A., Vincenti, F.*, Dai Panama Papers ai Paradise Papers: la nuova inchiesta sui paradisi fiscali, Valente Associati GEB Partners, IPSOA, 2017.
14. *Eicke, R.*, Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe, Eurotax, Wolters Kluwer Law and Business, 2009.
15. *Ezenagu, A.*, Faltering Blocks in the Arguments against Unitary Taxation and the Formulary Apportionment Approach to Income Allocation, Asper Review of International Business and Trade Law, 2017.
16. *Gravelle, J. G.*, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, 2010.
17. *Hokamp, S., Gulyás, L., Koehler M., Wijesinghe, S.*, Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations, Wiley Series in Computational and Quantitative Social Science, Wiley, 2018.
18. *Hugh, J. A., Brian, J. A.*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Aspen Publishers, 2004, 357.
19. *Kerzner, D. S., Chodikoff, D. W.*, International Tax Evasion in the Global Information Age, Palgrave Macmillan, Irwin Law Inc., 2016.
20. *Lai Lan Mo, P.*, Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies, Praeger, Westport Connecticut, London, 2003.
21. *Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A., Zagler, M.*, Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics, IBFD, 2010.

22. *Monsenego, J.*, Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation, IBFD Doctoral Series, Vol. 22, 2012.
23. *Montalban, P.*, Paradise Papers: Offshore Investments of the Rich and Powerful, Lulu Press Inc, 1st Ed., 2017.
24. *Müller-Knospe, B.*, From Panama to Paradise. An insight into secret financial dealings in the world of multinational corporations through the “Panama Papers” and the “Paradise Papers”, GRIN Economy, 2017.
25. *Obermayer, B., Obermaier, F.*, The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money, Oneworld Publications, 2017.
26. *Oberson, X.*, International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency, Elgar, 2015.
27. OECD, Tax Transparency 2017: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Global Cooperation on Tax Transparency and Exchange of Information, 2017.
28. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country-by-Country Reporting - Compilation of Peer Review Reports, Inclusive Framework on BEPS Action 13, OECD Publishing, Paris, 2018.
29. *Panayi, C. H. J. I.*, Advanced Issues in International and European Tax Law, Bloomsbury, Hart, 2015.
30. *Petruzzi, R., Spies, K.*, Tax Policy Challenges in the 21st Century, Series on International Tax Law, *Lang, M.*, Ed., Linde Verlag, 2014.
31. *Platteeuw, C.*, Quick Reference to European VAT Compliance, Deloitte European Compliance Centre, Wolters Kluwer Law and Business, 2011.
32. *Prosser, K. J., Murray, R.*, Tax Avoidance, Sweet and Maxwell, Thomson Reuters, 2012.
33. *Saxunova, D., Suličkova R., Szarkova, R.*, Tax Management Hierarchy – Tax Fraud and a Fraudster, Management International Conference, 2017.
34. *Schreiber, U.*, International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Springer Texts in Business and Economics, University of Mannheim, 2013.
35. *Seer, R.*, Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information Between National Tax Administration in Tax
36. *Seiler, M.*, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, Series on International Tax Law, *Lang, M.* Ed., Linde Verlag, 2014.
37. *Servizio del Bilancio*, Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Nota Breve No. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.
38. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014.
39. Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, 2008.
40. Tax Matters, European Parliament, Directorate-General for Internal Policy, Economic and Monetary Affairs, 2015.
41. Tax Transparency for Intermediaries, Fair Taxation, European Commission, 2017.
42. *Weimar, M. R.*, Identifying and Quantifying Rates of State Motor Fuel Tax Evasion, National Cooperative Highway Research Program, Transportation Research Board of the National Academies, 2008.