



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

Tax reporting by digital platforms under DAC7

A proportionality assessment

Vázquez, J.M.

Publication date

2025

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Vázquez, J. M. (2025). *Tax reporting by digital platforms under DAC7: A proportionality assessment*. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam].

General rights

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

Summary – *Samenvatting*

Tax Reporting by Digital Platforms under DAC7: A Proportionality Assessment

This study provides a comprehensive and in-depth assessment of the proportionality of DAC7 rules for digital platforms from both a legal and a tax policy perspective. It aims to respond to the following overarching research question: Are DAC7 rules for digital platforms consistent with the EU principle of proportionality from both a legal and tax policy perspective? If this is not the case, what improvements could be introduced to ensure such consistency?

Part I, titled *‘Digital Platforms, their Regulation and the Tax Reporting Obligations Imposed Under DAC7’* consists of three chapters.

Chapter 1 (*Digital platforms and the sharing and gig economy*) delves into the multifaceted world of digital platforms and the sharing and gig economy. Reflecting on the popularity of digital platforms over the last two decades, in this Chapter it is observed that platforms are not only used by typical and most well-known digital businesses but also by traditional businesses that adopt platform models and use digital interfaces for ancillary, peripheral, or incidental activities. Furthermore, it is determined that the definition of the term ‘platform’ is fraught with difficulty and confusion. It is further noted that DAC7 offers its own definition of platform, which is aligned with that provided by most economists but with certain adjustments introduced in light of the underlying policy goals of the measure. However, it is also highlighted that, within the field of taxation, there is no uniform definition of the term platform.

In this Chapter, it is clarified that platforms are different from single-sided businesses because the latter employ simple pipelines or linear value chain arrangements, whereas the former relies on a complex and non-linear set of user relationships. Despite sharing a common business strategy, digital platforms are also different from traditional multisided (brick and mortar) businesses because of their unique ‘digital’ features and the fact that they can rely on ICTs to introduce new transaction mechanisms and functions more rapidly and at a much lower cost. Furthermore, it is also found that platforms’ features which are particularly important in light of DAC7 are: direct and indirect network effects; scale without mass; potentially global reach; generation and use of users’ data; and private regulators of their ecosystems. When looking at platforms’ typologies, it is noted that the most relevant for DAC7 purposes are economic transaction platforms which, operate in four specific segments (i.e. rental of immovable property, personal services, sale of tangible goods, and rental of any mode of transport), serve sellers acting as self-employed or independent contractors, and have access to data volunteered by users and observed from them.

The second part of Chapter 1 discusses the disrupting phenomenon called the ‘sharing and gig economy’, which is based on the sharing of assets (goods and services) rather than on traditional ownership-based concepts. It is highlighted that the platform economy, is a much broader concept than the ‘sharing and gig economy’ and that DAC7 broadly applies to the former and more broader sector. In this regard, it is noted that the fact that DAC7 was justified as a necessary measure for the ‘sharing and gig economy’, but ultimately targeted the broader ‘platform economy’ leads to proportionality concerns (Chapter 7, Section 2.3.1.1.1) - . It is further held that the sharing economy has three main actors among which, the sellers (also known as ‘platform’ or ‘gig’ workers) represent a departure from the typical twentieth-century worker and have a profile that is somewhat different than that of traditional small business

owners. It is highlighted that these specific features of gig workers have certain implications on the tax compliance challenges and opportunities that exist within this field, which in turn led to the adoption of DAC7.

It is also observed that enterprises usually adopt hybrid business models which, depending on the business line concern, might fall both inside and outside the proposed definition of platform and sharing/gig economy. Moreover, it is held that there are mainly four distinct business models within the sharing and gig economy, which are based on two dimensions (i.e. the level of control over sellers and the intensity of rivalry among them). However, none of these four models are necessarily relevant for DAC7 purposes.

Finally, it is explained that one of the main premises of digital platforms is that they typically have in-app payment systems. Platforms can either process and/or collect payment themselves or sub-contract these tasks to a third party, such as payment service providers (PSPs). The relevance of payment services is such, that certain platforms have developed their own payment solutions. It is clarified that, from a conceptual perspective, PSPs also operate as multi-sided digital platforms and they are also in possession of detailed records of sellers' transactions. Thus, it is noted that PSPs are in an ideal position (similar to that occupied by non-payment platforms) to become the addressees of tax reporting obligations against non- or under-reporting of income and transactions.

Chapter 2 (*Impacts, regulatory landscape, and tax compliance aspects of the platform economy*) is divided into two parts and addresses two topics. The first part of this Chapter provides a brief overview of the platform economy's broader impacts outside the area of taxation and of the legal frameworks adopted and/or proposed within the EU to address them.

In this regard, it is noted that digital platforms have caused both positive and negative impacts on society in a wide array of fields (e.g. the economy, consumer protection, competition, labour and employment, social and political, etc.). It is highlighted that the unintended side effects of digital platforms have reversed the public perception towards these businesses raising policymakers' awareness about the need to design balanced (external) regulatory regimes to ensure that platforms and their users operate fairly. It is then noted that, because of the inadequacies of co- and self-regulation efforts, governments have implemented traditional regulatory approaches (i.e. mandatory duties and penalties) to better align platforms' legitimate interests with public goals. As a result, dozens of laws targeting specifically the platform economy have been passed and/or proposed at the EU level in the last few years.

It is further identified that since 2015 and under a 'sectoral, problem-based approach', the EU has adopted several legal instruments to regulate digital platforms which have transformed the legal environment in which platforms operate on everything from privacy, copyright, and freedom of speech to competition, labour law, and taxation. Examples of these measures include the P2B Regulation, the DMA, and the DSA. There are also other sector-specific regulations (e.g. AVMSD), general legal frameworks (e.g. GDPR), and pending legislative proposals (e.g. transparency in the field of short-term rental accommodation) that may have a strong impact on platforms. It is also identified that, similar to DAC7, many of the aforementioned legal frameworks rely on data sharing and transparency duties between the platforms and their customers and the former and the public at large. They reflect a concept of platforms as public infrastructure for which different user groups, but also public authorities, are in need of at least general information about the functioning, policies, procedures, and tools used by the former.

When assessing the broader EU regulatory landscape for digital platforms, I found that: (i) there has been a significant mood change towards platforms' regulation, which has moved from a *laissez-faire* policy approach to a growing 'regulatory techlash'; (ii) despite the latest policy efforts, the regulatory landscape for digital platforms in the EU is still very fragmented and not necessarily coherent or systematized; (iii) although impacting a broad spectrum of areas, the main regulatory efforts related to digital platforms have been majorly focused on competition and privacy issues; and (iv) by its activism in adopting several legislation for platforms, the EU has shown a clear new-found ambition to be a pioneer and global trendsetter in tech regulation under a 'middle-ground approach'.

Moreover, in this Chapter it is identified that, within the field of taxation, the general challenges raised by digital platforms refer, *inter alia*, to the following two aspects: (i) the substantive taxation of platform businesses and/or platform sellers as taxpayers themselves; and (ii) the role assigned by governments to third-party digital platforms as 'new tax intermediaries' or 'fiscal gatekeepers' to enhance tax transparency and compliance about other taxpayers (i.e. platform sellers).

The second part of Chapter 2 discusses the specific tax compliance challenges and opportunities in this field while providing a short overview of different direct and indirect tax measures adopted or proposed within the EU to address them. About this aspect, it is identified that digital platforms have created both opportunities and challenges for tax administrations. On the one hand, they have provided a gateway to detect underlying economic transactions that were previously carried out in the informal cash economy. On the other, tax administrations have struggled to seize the aforementioned opportunities as – with the emergence of the platform economy - they have started to face new and specific challenges both in the fields of indirect and direct taxation.

Furthermore, it is noted that, in the area of indirect taxation, the main tax compliance issues raised by digital platforms relate to two aspects. First, the difficulties faced by the government to collect VAT/GST in the broader digitalized economy and, second, the lack of transparency on whether VAT/GST on cross-border e-commerce transactions has been correctly reported to the relevant tax administration. Furthermore, it is highlighted that to address these two issues, several jurisdictions, including the EU, have introduced and/or proposed: (i) VAT/GST collection liabilities for platforms under, for example, the 'deemed supplier approach' (about both the import of LVCs and cross-border supplies of digital services and intangibles made through digital platforms); and (ii) VAT/GST reporting obligations for platforms, to help tax administrations gain access to specific information held by the former in respect of cross-border transactions.

In addition, it is identified that the specific measures adopted within the EU to ensure VAT information reporting by digital platforms come from (i) VAT reporting obligations imposed on PSPs under the PSP Directive; (ii) VAT record-keeping obligations imposed on electronic interfaces under Article 242a of the VAT Directive; and (iii) domestic digital reporting obligations. In addition, the ViDA and EU Customs Unions' proposals also include new VAT and Customs information reporting obligations for platforms. By providing this background and identifying these indirect tax frameworks (which in certain cases apply together with DAC7 and overlap with it), the basis is set up to understand and assess the proportionality concerns raised by DAC7 and its interaction with similar reporting frameworks (Chapter 7, Section 2.4.2)

Furthermore, it is pointed out that in the field of direct taxation, the tax compliance issues raised by the platform economy relate mainly to a lack of transparency over platform sellers' taxable

income and activities. This is especially the case within the sharing and gig economy, where platform sellers/workers are considered as an emerging ‘hard to tax’ category of taxpayers because of several characteristics about how platform activities are undertaken, which create practical barriers to tax compliance. The identification of these ‘hard to tax sellers’ as the main cause of the tax compliance issues in this area is an important finding in this Chapter. Such a finding exposes the inconsistencies in DAC7’s scope, which later in this study is deemed to be both under- and over-inclusive about such a ‘hard to tax’ category of taxpayers (Chapter 7, Section 2.3).

Moreover, it is explained that countries have unilaterally adopted a wide spectrum of different measures to address the tax transparency issues mentioned above. These measures include providing education and specific tax guidance to sellers, using publicly available data by tax authorities, introducing voluntary and mandatory information reporting requirements for digital platforms, and imposing withholding tax obligations on payments made by the latter to their sellers. On such basis, I find that, within the field of direct taxation, governments have generally chosen to limit platforms’ involvement to reporting certain information about platform sellers and their transactions (i.e. platforms as ‘information agents’).

Finally, it is demonstrated that despite the adoption of mandatory reporting obligations at the domestic level and pre-existent international administrative cooperation instruments of general application (e.g. MAAC, DAC, etc.), there were still significant obstacles to exploiting the tax transparency opportunities identified in this field. I thus find that an enhanced and more specific international administrative cooperation instrument tailored for the sharing and gig economy (which was embodied in DAC7) was indeed a justified and necessary policy measure for direct taxation purposes. Based on this justified need, explanation is given to the reasons why, as of 2019, significant efforts were devoted to the development of a standardized reporting requirement for digital platforms, which resulted in the adoption of the OECD MRs and DAC7.

Chapter 3 (*Tax reporting by digital platforms under DAC7 and the OECD Model Rules*) discusses specifically these two legal frameworks and their impacts. In this Chapter it is found that the tax transparency and compliance challenges related to the effective taxation of sellers within the sharing and gig economy, as well as the potential role of digital platforms as tax reporting agents of tax administrations had been discussed at the OECD level a long time before the adoption of the MRs.

It is further identified that the underlying policy rationale and drivers of the OECD MRs include ensuring timely access to high-quality and relevant information on sellers consideration, standardizing unilateral rules, providing a reporting regime that can also be used for other tax-related purposes, promoting the development of technical solutions (e.g. GVS) to support the performance of due diligence and ensuring that the scope of reporting is and remains adequate, efficient and targeted. Moreover, it is noted that the MRs have three dimensions: (i) a targeted scope of reportable transactions; (ii) a broad scope of platform operators (hereinafter referred to as ‘PO’) and sellers; and (iii) due diligence and reporting rules that aim to ensure accuracy without imposing overly burdensome procedures on PO. It is highlighted that, unlike other EoI frameworks, the OECD MRs do not constitute an international minimum standard, and so far, 26 jurisdictions have signed the global multilateral agreement to implement them (i.e., DPI MCAA). It is further identified that non-EU countries that have already implemented the OECD MRs domestically include the United Kingdom, New Zealand, Australia, and Canada.

Regarding DAC7, it is highlighted that the discussions and negotiations of the Directive evolved in parallel to those regarding the MRs at the OECD level. It is also noted that, at the time of finalizing this study (October 2024) all Member States have implemented DAC7 in

their domestic legislation. Many Member States have complemented their national rules with domestic interpretative guidance or FAQs documents (e.g. Ireland, Germany, Belgium, etc.), as well as with definitions of the XML schema based on which the information must be submitted to tax authorities.

In addition, it is observed that different to the OECD MRs, DAC7 does not include explanatory notes, guidance, and/or a FAQs document to complement its legal provisions. It is also found that some Member States have expressly stated that the interpretation of their national rules implementing DAC7 should follow both the current and future interpretation of the OECD MRs unless they expressly do not correspond with the provisions and/or the intention of the EU Directive.

An important finding in this Chapter is that in addition to the common goals of DAC7 and the OECD MRs (hereinafter referred to as the ‘Rules’), the IA prepared by the Commission concerning the Directive expressly states that (in addition to having a deterrent effect on taxpayers to foster voluntary compliance) one of the aims of DAC7 is to simplify compliance as businesses would only need to comply with one set of reporting obligations ‘across different taxations fields within the EU’. As discussed in Chapter 7 (Section 2.4), ultimately, this latter objective was not fully achieved by DAC7, raising questions of proportionality.

Moreover, it is noted that when designing DAC7, the EU Commission aimed to give it the widest reporting scope possible and include all platform operators and sellers (active in both services and goods) in the EU. It is further explained that the Rules were inspired by pre-existing transparency regimes adopted for financial institutions (i.e. CRS/DAC2).

It is also pointed out that: (i) the standardized reporting requirement obliges both EU and non-EU PO to collect, verify, monitor, store and report to the tax authorities specific information items regarding certain sellers carrying out any of four specific activities via platforms (i.e. rental of immovable property; provision of personal services; rental of any mode of transport or the sale of tangible goods); (ii) these activities must be carried out for consideration and do not include activities carried out by a Seller acting as an employee of the reporting platform operator (‘RPO’) or a related entity’; (iii) the Rules cover related entities (intra group) transactions, both cross-border and pure domestic activities and include all B2B, B2C, C2B and C2C transactions; (iv) the Rules further require the PO to inform the relevant sellers about the information reported; (v) to ensure compliance, the Rules foresee the application of penalties to both PO and sellers who do not comply with their relevant obligations; (vi) once RPO have reported the required information to the relevant tax administration, the Rules mandate the latter to automatically exchange it with the jurisdiction that would be entitled (under substantive tax rules) to tax the seller’s income (i.e. jurisdiction of residence of the Seller or jurisdiction of location of the immovable property); and (vii) both the OECD MRs and DAC7 include a communication or ‘switch off’ mechanism based on the principle of single and equivalent reporting, which aims to allow PO to report only once to the tax administration of their country of residence.

A further finding of this Chapter is that, initially, the OECD MRs and DAC7 had important differences (mainly about their scope regarding relevant activities), which were reduced at a later date. It is also pointed out that, currently, the Rules are mostly aligned and have relatively minor differences about, *inter alia*, the Excluded PO (DAC7 does not carve out small POs), RPOs (DAC7 adds the PE element for determining residency), Excluded Sellers (optionality of the carve-out for the occasional seller of goods under the OECD MRs). It also notes that the adoption by the EU Commission of two recent Implementing Regulations (IREGs) assessing

the equivalency of DAC7 vis-a-vis national rules implementing the OECD MRs has confirmed this alignment.

In addition, it is highlighted that even when the definition of DAC7 penalties remains within the discretion of Member States, the Directive provides that these penalties shall be effective, dissuasive, and proportionate and includes specific provisions related to penalties applicable to non-compliant sellers and platforms (e.g. closing the sellers' account and/or withholding of payments, preventing the platform from operating in the EU). It was also found that Member States have defined their applicable penalties for non-compliance which are mostly economic and can involve relatively high or low amounts.

Another important finding in this Chapter is that the Rules have a strong impact on all third-party platforms, sellers, and governments, which are faced with both benefits and challenges as a consequence of their adoption. Regarding third-party platforms, it is found that the adoption of a global and EU-standardized tax reporting framework has prevented an increase in compliance costs faced by these businesses as a consequence of the proliferation of unilateral and divergent reporting regimes that were being adopted by several countries domestically. However, it is noted that the Rules have also created new challenges for third-party POs, which, disregarding their size, are now globally obliged to act as 'fiscal gatekeepers' about their sellers. The main operational impact refers, among others, to (i) determining whether the Rules apply to a certain business, (ii) frictions on RPOs' business and users' experience, (iii) compliance costs, and (iv) competitive disadvantages of EU SMEs.

Regarding sellers, it is found that the Rules provide benefits to them related to the creation of a safer and more tax-compliant environment within the platform economy. However, the Rules may also have a negative impact on sellers' willingness to use the platform economy and carry out relevant activities.

Finally, it is observed that the Rules also impact governments which will now have valuable information to: (i) effectively control that sellers within the platform economy pay their fair share of taxes; and (ii) better understand the platform sector and design new measure and policies for such sector. However, as a consequence of the Rules, governments are also faced with new challenges which include, among others, providing guidance on DAC7 provisions, making available an effective GVS so that RPOs can easily ascertain the identity and tax residence of a Seller and putting in place appropriate technology (IT) tools to receive, store, exchange and use the received data safely and efficiently.

Based on the above, the main and general findings in this Chapter are the following. While it is clear that DAC7 rules pursue a worthy goal that would *prima facie* justify a public intromission into the private sphere of third-party platform operators and their sellers, as well as some tolerable interferences with their rights and freedoms, the central question to address is whether such intromission and/or interferences do not go beyond the degree that it is necessary. Such a question essentially entails a matter of proportionality, which is one of the most oft-invoked principles of EU law and, in terms of its role in constitutional adjudication and policymaking, one of the most influential ones.

Part II of this study, titled '*Proportionality and its different dimensions*', consists of two chapters.

Chapter 4 (*The principle of proportionality and its legal dimension*) provides a short overview of the proportionality principle in the EU legal order as traditionally used by the CJEU in *ex-post* judicial review of a given policy. First, it is noted in this Chapter that proportionality has always played an important role within the legal domain. It imposes itself as a requirement of

rationality within legal systems and applies to all three public powers and horizontally to a wide array of domains. It is highlighted that, different to other related vague concepts that also entail an act or element of moderation, weighting, and balancing, proportionality is a precise criterion for assessing the legitimacy of public actions that, in pursuit of a public objective, affect and infringe the private sphere of individuals.

Second, in this Chapter it is found that proportionality can be viewed from two different dimensions, namely, as a mandate or as a control, and that these two dimensions coincide with the policy and legal perspectives of this principle discussed in this study (see Introduction).

Third, it is noted that, in its legal/control dimension, proportionality mainly serves as an adjudicatory decision-making framework to determine whether and/or to what extent private individuals' rights can be limited by governmental intervention (e.g. general legislative acts or individual administrative acts) that is motivated by public interests. Important elements to consider about the proportionality control are that it: (i) requires to identify the 'means' and 'ends' of a given measure and confirm their validity under the applicable legal framework; (ii) only applies on restriction created over non-absolute rights; (iii) produces variable and contextualized outputs which depend on the specific legal system, moment in time and factual circumstances in question; (iv) is generally made by judicial bodies and can apply on legislative and regulatory measures, administrative acts and also judicial measures; (v) is generally structured on the basis of three elements or tests (namely suitability, necessity and proportionality *strictu sensu*); (vi) is not a rigid but rather a flexible tool; (vii) plays both a legitimation function for judicial decisions and a judicial law making function; (viii) depends on a case to be put in front of a court, which leads to decision that are *ex-post* and ad hoc in nature and which only consider the potentially disproportionate restrictions created by a specific legislation/provision alone (rather than that created by the cumulative effect of several laws or provisions); and (ix) has been the object of significant studies by such legal theorists as Robert Alexy, who have developed a theoretical/mathematical framework to make the judicial proportionality 'balancing test' (i.e. *stricto sensu* test) more rational and objective.

Further emphasized in this Chapter is that proportionality is one of the core general principles of EU law. Being codified in both Article 5(4) TEU and Article 52(1) of the Charter, it seeks to limit the scope and intensity of EU action and protect individuals from intrusive action by public institutions. Thus, it is noted that, within the sphere of application of Union law, proportionality can be used by the CJEU to assess the conformity of national measures (vertical) or EU measures (horizontal) with fundamental rights, treaty freedoms, and other general principles (primary EU law). It is also emphasized that, within the field of taxation, proportionality is the most frequently applied principle of EU law.

In addition, it is identified that - within the EU legal and tax order - proportionality (in its legal and/or control dimension) fulfils three distinct but related functions, namely a 'public law function'; a 'market integration function' and a 'governance and competence function' which can converge in certain cases. It is further identified that, as a consequence of its different functions and other elements, the proportionality control is performed by the CJEU under different standards of scrutiny which are more pronounced and visible at the level of the necessity test (second stage). It is also highlighted that these standards range from the manifestly inappropriate test (MIT) typically applied by the CJEU to EU policy measures, to a standard of strict scrutiny under (modified versions of) the less restrictive alternative or measure (LRA/LRM) test, typically applied not only to Member States' measures but also to those of EU institutions in relation to civil liberties, non-economic and procedural rights and penalty related aspects. A further finding of this Chapter is that the standards and criteria discussed above are fully applicable to secondary EU legislation in the field of direct taxation.

Therefore, as a consequence of the MIT and unless fundamental rights of a non-economic nature are strongly affected, the CJEU would normally not strike down certain provisions within EU direct tax Directives for being disproportionate and, thus, incompatible with primary EU law. This allows the Union legislature a broad scope of discretion in situations where, what is at stake, is essentially an economic interest. In light of the growing adoption of EU tax Directives, which increasingly create tensions with diverse aspects of economic rights, it was also found that this low standard of scrutiny used by the Court should (in my view) be reconsidered.

Another finding is that, as a control procedure, proportionality involves a sequential set of legal decision-making stages which consist of two preliminary stages (i.e. goal-worthiness and infringement of rights) and three internal elements (suitability, necessity, and proportionality *strictu sensu* tests). In this regard, it is noted that: (i) First, goal-worthiness examines the legitimacy of the goal or interest that the public measure seeks to promote; (ii) Second, infringement of rights involves assessing whether the measure entails a potential infringement of constitutionally protected rights. Furthermore, the proportionality control requires that the aforementioned infringement is justified under the legitimate reasons usually accepted by the Court (once the latter justification is found to exist, it is then when the proportionality control can be applied); (iii) Third, the suitability test, which is usually an easy hurdle to overcome, requires that the means employed by a public measure are reasonably likely to achieve its objectives (i.e. whether there is a logical relationship between the means adopted and the legitimate public purpose pursued); (iv) Fourth, the necessity test, which dominates most of the cases where the CJEU carries out a proportionality control, examines whether the measure is necessary to achieve its aim, by considering whether there are other less restrictive means capable of producing the same result. This test incorporates subjective elements and, in general, is where the different standards of scrutiny used by the Court are materialized; and (v) Fifth, the proportionality *strictu sensu* test, which as a balancing act is the ultimate essence or escape valve of the control. Such a test examines whether the measure does not impose on the affected individual a sacrifice of its interest that is much greater than the public benefits intended to be obtained from it. This final test has not always been applied by the CJEU when making the proportionality control.

Finally, it is highlighted that the requirements imposed by the principle of legal certainty are intrinsically linked to those imposed by the principle of proportionality since to be able to assess the proportionality of a certain rule or provision, it is necessary to first accurately delineate its scope and applicability (i.e. the breadth of the rule). Thus, it is found that legal certainty can be used as part of the proportionality control in the field of EU tax law.

Chapter 5 (*The principle of proportionality and its policy dimension*) discusses how the principle of proportionality is understood and applied in the policy area (i.e. how it is expected to guide policy-makers *ex-ante* in the process of creating policy). The first finding in this Chapter is that proportionality includes basic elements of policy analysis and evaluation. Although classically used by courts in *ex-post* judicial review of policy, the proportionality principle and its requirements are also expected to guide policy-makers *ex-ante* in the process of creating policy. In this regard, it is identified that there has been a longstanding professional practice that tends to separate, on the one hand, the legal in-house rights review of this principle (performed by judges and legal advisors) from the policy analysis of proportionality (conducted by policymakers and analysts) on the other.

An important finding in this Chapter is that the main differences between the two processes of assessing proportionality include: (i) the order of the steps involved, (ii) the way the proportionality tests are implemented, and (iii) their relative importance. While *ex-post* legal

proportionality is narrower as it is mainly concerned about whether an infringement of rights is justified or not (leaving questions of policy effectiveness to policymakers), the *ex-ante* proportionality assessment in the policy area is much broader and diverse as it is concerned with the question of whether the policy is effective and efficient in achieving its goals (addressing rights infringements as a by-product). Despite the aforementioned differences, it is also found that there is a strong interdependence between the legal and policy analysis of proportionality.

Furthermore, it is noted in this Chapter that the differences and inter-dependencies identified above, have led scholars and policymakers to look for a better integration of the legal proportionality assessment into the policymaking and legislative processes. In particular, it is observed that the steps of the policy analysis can benefit the legal proportionality assessment in the following ways, (i) by using the detailed factual inspection of the undesirable phenomenon made in the policy analysis as background for a judicial review of the worthiness of the goal; (ii) by relying on the detailed effectiveness estimates made in the policy analysis to inform the legal analysis of the suitability test; and (iii) by considering the evidence presented by the policy-making body regarding the concrete goal and the expected impact of the policy on rights in the balancing part of the legal proportionality test.

In addition, it is identified that, at the EU level, the proportionality assessment has been specifically integrated into the different stages and steps of the policymaking and legislative processes with concrete methods and guidelines. A key tool of such a system is the EU Impact Assessment (IA) program of the European Commission, which helps EU policymakers determine *ex-ante* whether a certain policy measure adheres or not to the proportionality principle. Moreover, it is found that, given the degree of discretion afforded to the EU law-maker in certain areas (e.g. taxation), the CJEU would normally avoid interfering in the substantive conclusions drawn from preparatory documentation such as IAs prepared by the EU Commission. A final finding is that, despite both the successful integration of the proportionality assessment into the EU law-making process and the understandable deference given by the CJEU to EU discretionary policy choices, IAs made by the EU Commission are not the holy grail and their quality and accuracy should not be taken for granted. It is highlighted that IAs reports are not some panacea that effectively ensures that an EU measure is proportionate. This is mainly because the IAs can usually have several pitfalls or flaws. Therefore, the conclusion is that the CJEU should not blindly and fully rely on such documents when making the proportionality assessment of EU measures entailing discretionary policy choices.

Part III of this study is titled ‘**DAC7’s Proportionality from a policy perspective**’ and contains the analysis required to answer the second part of the research question of this study, namely, whether DAC7 rules for digital platforms are consistent with the EU principle of proportionality from a tax policy perspective. Part III consists of two Chapters.

Chapter 6 (*Assessing DAC7’s policymaking process*) assesses the policymaking process carried out by the EU Commission when proposing DAC7. First, in this Chapter, it is found that despite the valuable and thorough policy analysis conducted by the EU Commission when designing and proposing DAC7, when assessing the policymaking process (five steps) that led to the DAC7 proposal in light of the considerations made in Chapter 5, several aspects were identified about which the EU Commission could have better contemplated and respected the requirements imposed by the principle of proportionality in this sphere.

Regarding the specification of the undesirable phenomenon and problem to be addressed by DAC7 (Steps 1 and 2 of the policymaking process), three issues of the policy analysis made by

the EU Commission are identified which raise proportionality concerns: (i) the lack of thorough identification of the ‘hard to tax group’ creating the undesirable phenomenon that DAC7 aims to address; (ii) the insufficient evidence relied on by the Commission to calculate the EU tax gap that DAC7 ultimately aims to address; and (iii) the lack of consideration of the impact that the ‘status of platform workers’ discussions have on the problem aimed to be solved by the policy measure.

Concerning the identification and specification of policy options (Step 3), questions are raised as to the Commission’s lack of conscious effort to identify during the design process of DAC7 a wider spectrum of policy alternatives than those that were considered, as well as the omission to consider the implications that the different policy sub-options could have had when interacting with the OECD Model Rules. Furthermore, it is criticized that many of the concerns and issues raised by stakeholders during the public consultation process on DAC7 were only superficially or, even worse, not addressed at all by the EU Commission policy analysis.

Concerning the impact and comparability of available options (Step 4), it is found that several identified uncertainties and assumptions made by the EU Commission allow questioning whether the benefits-costs analysis made by the EU Commission’s IA provided a well evidence-based study of the effectiveness and efficiency of the different policy options. Furthermore, it is observed in this Chapter that the rights’ impact analysis made by the Commission is deficient, not only because of its superficiality but also because there are certain fundamental rights and freedoms that could be impacted by the initiative which the IA ignored.

When it comes to the choice for the preferred option (Step 5), it is found that the short, general, and vague conclusions reached in the IA on proportionality is based on questionable evidence and therefore, deserves further corroboration. Such conclusions were reached without consideration of several substantive policy issues raised by the preferred policy option (e.g. overinclusiveness, enforcement challenges, etc.), which could have influenced the Commission and Council’s final decision on DAC7.

Finally, and despite not being strictly part of the proportionality assessment, it is highlighted that the final policy choice of the EU to address the undesirable phenomenon via an EU legislative measure is deemed appropriate. When considering the context in which the measure was discussed and the spectrum of policy approaches available at that time, the preference given by the EU to the introduction of a standardized mandatory information reporting regime coupled with AEoI is, in my view, a correct policy choice. It is clarified that the statement above does not imply that DAC7 is a perfect policy measure because, as indicated in Chapter 7, there are several substantive policy issues raised by this measure that can be addressed and improved in the short and long term.

Chapter 7 (*Assessing the proportionality of DAC7 as a policy option*) assesses whether DAC7 rules for digital platforms as adopted by the EU Council are consistent with the EU principle of proportionality from a policy perspective. It is first found that the EU policy intervention embodied in DAC7 was a necessary and much-welcomed measure. A measure of this kind was required, not only to enhance tax transparency on sellers active in the sharing and gig economy (which posed a high risk of tax evasion and created an unlevel playing field) but also to keep business compliance costs of POs to a minimum by providing a common EU reporting standard.

Furthermore, it is noted that DAC7 has several policy features that preserve the proportionality of the intervention because they strike a good balance between the need to effectively prevent the undesirable phenomenon, on the one hand, and the demands of not going beyond what is necessary to achieve such goal, on the other. These features refer to the overall policy approach

embodied in the Directive, its comprehensive scope, the flexibility of its due diligence and reporting requirements, and its basic guidance for Member States which contribute to ensuring effective and coherent enforcement. One clear example of the compromises achieved by DAC7 rules, is the inclusion of non-EU POs in DAC7's scope (effectiveness) and the parallel introduction of a switch-off mechanism that avoids duplicative and foreign reporting (efficiency). In this regard, it is highlighted that the various positive aspects of DAC7 as a policy measure, contribute to ensuring that EU tax administrations have access to quality information to control that platform sellers pay their fair share of taxes, while keeping business compliance costs to a minimum by providing a common EU reporting standard. It is also found that these aspects contribute to making DAC7 a measure consistent with the proportionality requirements applicable in the policy area.

An important finding in this Chapter is that, despite the many positive features of DAC7, there are also specific tax policy problems and/or inconsistencies in the adopted version, which, in my view, raise substantive proportionality concerns. Such problems relate to: (i) the lack of EU guidance on DAC7; (ii) the inconsistent scope of the rules (i.e. over and under inclusiveness); (iii) the insufficient coherence, consistency, and interoperability between DAC7 and other policies/legislation (i.e. inefficiencies in data reporting, overlapping with other reporting frameworks, inconsistency with pending EU proposals, and mismatches with the OECD Model Rules); (iv) some enforcement challenges raised by DAC7 (e.g. lack of uniform sanctions among Member States, extraterritorial enforcement on non-EU POs); and (v) other miscellaneous limitations that affect this framework (i.e. the lack of GVS and the poor use of the information obtained by tax administrations). These problems raise proportionality concerns because they: (i) undermine the effectiveness and efficiency of DAC7 (which, as described in Chapter 5, are central elements in the proportionality policy assessment); (ii) ultimately create unnecessary compliance and administrative burdens to third party POs (especially SMEs) and tax administrations; and/or (iii) create inequities, distortions or competitive advantages between taxpayers and third-party POs.

Among all the policy issues of DAC7, it is concluded that the most serious issues from a proportionality perspective are those related to its overinclusive scope and its lack of integration with other partially overlapping tax reporting requirements applicable to POs (especially in VAT). The first aspect mentioned above, makes the rules go further beyond what is necessary (e.g. covering not only the sharing and gig economy but the broader platform economy); while the second undermines and/or diminishes the benefits of the EU intervention (which was aimed at simplifying compliance and ensure that businesses would only need to comply with one set of reporting obligations across different taxations fields within the EU). In both cases, there is a clear interference of DAC7 on taxpayers' and third-party POs rights (See Chapters 8 and 9).

Finally, it transpired that (despite the different levels of intensity/seriousness of all the aforementioned issues and their negative consequences), several aspects of DAC7 do not seem to match the identified policy problem and objectives aimed by this EU intervention. On such basis, the conclusion is that while, in general, DAC7 is a policy measure that adheres to the principle of proportionality, it nevertheless has certain specific elements that compromise the balance of the measure and, therefore, its proportionality.

Part IV of this study is titled '*DAC7's proportionality from a legal perspective*'. This part contains the analysis required to answer the first part of the research question of this study (i.e. Are DAC7 rules for digital platforms consistent with the EU principle of proportionality from a legal perspective?). Part IV consists of two chapters.

Chapter 8 (*Assessing DAC7's interference with fundamental rights*) provides an analysis of the impact of DAC7's rules for digital platforms on the EU fundamental rights of both taxpayers and third parties. Regarding the question of whether DAC7 creates an interference or restriction to the *freedom to conduct a business* (Article 16 of the Charter), it is found that: (i) the obligations foreseen for digital platforms do not generally create a restriction on the freedom to conduct business of third-party RPOs as a consequence of the compliance costs that such obligations create. However, it is also highlighted that this is not necessarily the case when dealing with SMEs' RPOs, where interferences can indeed arise and would ultimately be justified; (ii) the sanction to prevent non-compliant RPOs from operating in the EU creates a restriction on such freedom which also seems to be justified; and (iii) the sanction of blocking sellers' account and/or holding back their remuneration, also create a justified restriction on this freedom. It is also noted in this Chapter that in all cases where justified restrictions were found to exist, their validity under EU law would ultimately depend on their proportionality (Chapter 10).

About whether the tax compliance costs raised by DAC7 create an interference or restriction to RPOs' *property rights* (Article 17 of the Charter), it is found that this ultimately depends on what is the relative magnitude of such costs in each case and whether these are tolerable (excessive) or not. It is noted that the latter assessment is intrinsically linked to that of proportionality (Chapter 10). This is because a certain fixed compliance cost can represent a completely different burden for RPOs consisting of large MNEs with significant resources, than for SMEs and startups with limited capacities. Therefore, it is also highlighted that the answer to whether there is a restriction to RPOs' property rights will ultimately depend on whether the compliance costs are found to be disproportionate or not (as such costs would be justified by the need to secure the payment of taxes).

Regarding DAC7 implications on RPOs' peaceful possession of the structured data itself, it is found that the data collected, cleaned, verified, monitored, and structured by RPOs under DAC7 would be excluded from the scope of protection of the *sui generis* database right (SGDR) foreseen in the Database Directive. This means that databases prepared by RPO under DAC7 would also be excluded from the potential qualification of IP protected under Article 17 of the Charter.

When it comes to the question of whether DAC7 creates an interference or restriction to RPOs' rights arising from the *prohibition of forced labour* (Article 5 of the Charter), the conclusion is that even when the possibility of applying this right to corporate entities cannot be excluded, it seems doubtful that RPOs consisting of legal entities could succeed in claiming protection under such provision. Furthermore, even if such a provision is applied by a Court, it is found that the existence of a violation of the prohibition would ultimately depend on the 'normal magnitude' (proportionality) of the compliance costs faced by RPOs subject to DAC7 in the specific case.

Concerning whether DAC7 creates interference or restriction to *privacy and data protection rights* (Article 7 of the Charter and GDPR) of both sellers and RPOs, the findings are that: (i) the collection, storage, and reporting of sensitive information about taxpayers and third-party RPOs under DAC7 (i.e. data processing) amounts to a general restriction and/or interference to their fundamental rights with regard to the processing of personal data under Articles 7 and 8 of the Charter and secondary EU law in this field (GDPR); (ii) such interference exists in relation to platform sellers that are both natural persons and legal entities (when the information includes sensitive financial data such as bank account identifier, consideration received, etc.). It was noted that the identified interference would also exist in relation to RPOs as they also have to report under DAC7 sensitive data about their businesses (e.g. fees withheld for the

transactions facilitated); and (iii) the general restrictions caused by DAC7 to both taxpayers and RPOs' data rights identified above are justified in the need to tackle tax evasion and avoidance among platform sellers. Therefore, also in this case, it is noted that the validity of the aforementioned justified restriction would ultimately depend on whether they are considered to be necessary and have an appropriate legal basis (proportionality).

In any event, it is highlighted that, when assessed in light of data protection standards imposed under the GDPR, DAC7 shows several positive features and also areas of concern. In this regard, it is noted that the positive aspects include the fact that DAC7: (i) in general respects the principle of data minimization (however, certain data points included are questionable as they do not seem necessary); (ii) expressly provides for data protection safeguards within the DAC; (iii) is in line with the principle of storage limitation; and (iv) limits the scope of recipients of the information automatically exchanged to the relevant Member States. On the other hand, it was also identified that DAC7 creates risks/concerns when considering the possibility of EU Member States: (i) exchanging data with third countries that do not have data protection standards like the GDPR; (ii) sharing the collected data with other government agencies and or levels. Finally, it is noted that DAC7 can also create some specific conflicts between the obligations being imposed on third-party RPOs (data controllers) under such tax Directives and the GDPR.

Finally, about the question of whether DAC7 creates an interference or restriction to RPOs' and sellers' *procedural rights* (Right of defence foreseen in Article 48(2) of the Charter, which includes the right to be heard enshrined in Article 41(2)(a) of the Charter; and the right to an effective remedy and a fair trial of Article 47 of the Charter) the findings are as follows. First, it is found that, apart from two minimum procedural safeguards foreseen by DAC7 concerning the enforcement of its obligations (i.e. sanctions), the Directive does not provide specific procedural rules to ensure the protection of the RPOs and Sellers' rights to be heard nor their right to an effective remedy or fair trial, which are guaranteed by the Charter. Thus, it is concluded that the Directive leaves room for potential interferences being created to those fundamental rights. However, considering that it is the competence of EU Member States to establish their own national procedural rules to govern the exercise and enforcement of EU law, as well as to stipulate the conditions, scope, and limits of the procedural right in the context of sanctions applied under the DAC7, it is concluded that DAC7 itself does not create manifest interferences with these fundamental rights of RPOs and Sellers protected under the Charter. Furthermore, in the hypothetical case that such interferences and/or restrictions arise, it is noted that these would ultimately be attributable to the Member State and not to the Union measure.

Chapter 9 (*Assessing DAC7's interference with treaty freedoms and legal certainty*) analyses what the impact of DAC7's rules for digital platforms is on the EU treaty freedoms and the right to legal certainty of both taxpayers and third parties. First, regarding the question of whether DAC7 creates a restriction to RPOs' *freedom to provide services* (Article 56 TFEU), it was found that, in general, DAC7 does not create such an interference mainly because this Directive: (i) applies uniformly to all EU RPOs (and even non-EU RPOs) as well as to domestic and cross border transactions of sellers; (ii) has prevented possible and more serious restrictions that could have been created by the unilateral introduction of divergent domestic reporting obligations by the Member States; (iii) does not create direct or indirect discrimination between cross-border and domestic situations, nor a non-discriminatory tax obstacle that restricts market access.

Second, as a preliminary point to then address *DAC7's potential interference with the principle of legal certainty*, the value of OECD materials to interpret DAC7 is discussed. Based on the fact that DAC7's preamble and its *travaux préparatoires* make an explicit reference to the

OECD MRs, the conclusion is that, despite not expressly mentioned as such, the latter rules, as well as the guidance provided by the OECD to complement them, form part of the context, purpose, and history of the Directive which was drafted on its basis. Therefore, even though DAC7 provisions and definitions have their own meaning and goals, which are still to be clarified by the CJEU, it is considered that, although not legally binding, the OECD MRs and its guidance are part of the context of the Directive and should be used as a source of interpretation and illustration. It is noted that this would only be the case in relation to their common elements and not in relation to aspects in which the EU deviated from the OECD MRs (e.g. carve out for SMEs RPOs).

Finally, regarding the question of whether DAC7 creates an interference and/or restriction to *the principle of legal certainty*, it was found that in light of the case law of the CJEU, the guidance published by the OECD and Member States, and the general alignment between the latter, the broad and open concepts and definitions included in DAC7 are compliant of the requirements imposed by such principle. Therefore, it is concluded that the unclarity surrounding DAC7 concepts and definitions do not create interferences and/or restrictions to RPOs and sellers' rights arising from the principle of legal certainty. This is mainly justified on the basis that, by relying on domestic and/or external OECD guidance, in the large majority of cases it would not be impossible or unreasonably difficult for RPOs and/or sellers to ascertain when and within what time frame they may be subject to DAC7 reporting and sanctions.

Chapter 10 (*Applying the legal proportionality tests to DAC7*). Building on the background provided in Chapter 4 and the findings of Chapters 8 and 9, this Chapter offers a specific legal assessment of the proportionality of DAC7 rules for digital platforms in light of the three-prong test used by the CJEU under such principle.

Concerning the *first preliminary stage of the proportionality control (i.e. goal-worthiness)*, it is found that among DAC7's objectives there are no unworthy reasons (e.g. sectarian, preferences) that could compromise the legitimacy of said goals. On such basis, it is noted that DAC7 does indeed pursue legitimate goals or interests and, consequently, the identified infringements of rights caused by this Directive (Chapters 8 and 9), are not deliberate but merely an incidental consequence of policy implementation. The conclusion is thus that DAC7 passes the first preliminary stage of the proportionality control.

Regarding the *second preliminary stage of the proportionality control ('rights infringement')* in this Chapter it is highlighted that this aspect was assessed in Chapters 8 and 9 of this study. It is further noted that the specific analysis of whether DAC7 creates interferences or restrictions on fundamental rights, Treaty freedoms, and general principles has led to the conclusion that there are indeed certain specific elements and/or aspects of this Directive that are capable of creating such restrictions. These elements and/or aspects related to the: (i) tax compliance costs created by DAC7's due diligence and reporting obligations (and, specifically, the former, which is the most burdensome requirement foreseen under DAC7); (ii) non-monetary penalties foreseen for non-compliant RPOs and Sellers; (iii) collection, storage, reporting, and exchange (i.e. processing) of personal data of both taxpayers and third-party RPOs; and (iv) overinclusive scope and/or breadth of DAC7.

When applying the *three internal stages of the proportionality control* normally used by the CJEU (i.e. suitability, necessity, and proportionality *strictu sensu*) to the four aforementioned aspects in which rights' interferences and/or restrictions were identified, I arrive at the following conclusions, which are also summarized in the chart provided at the end of Chapter 10 (See Figure 15. Overview: Applying the legal proportionality test to DAC7 below).

With regard to *the proportionality of tax compliance costs created by DAC7's obligations (Aspect 1)*, the following is concluded. Since the extent to which such compliance costs and/or burdens could interfere with RPOs' freedom to conduct a business and property rights is dependent on the relative magnitude of such costs in each case, the question that needs to be addressed is when do compliance costs created by a measure like DAC7 reach a level where they become excessive for a given RPO? When addressing this question I found that: (i) in EU law, there are no rigid quantitative criteria to define the point at which tax compliance costs faced by RPOs as a consequence of DAC7 would become disproportionate; (ii) this would need to be defined through a case-by-case or *ad hoc* assessment of the CJEU considering, among other things, the specific situation of the applicant (e.g. whether the RPO is a MNEs or a SMEs, start-up or scale-up, etc.) and to what extent such burden is bearable by the latter. As a consequence of the impossibility of determining in abstract, when the tax compliance costs suffered by RPOs as a consequence of DAC7 (as well as other tax administrative burdens) become disproportionate, the conclusion is that it is not possible to provide a conclusive answer on the proportionality of this aspect of DAC7. It is further noted that such an answer would ultimately depend on the facts, circumstances, and quantitative threshold considered by the Court when making the proportionality assessment. With the aforementioned limitations in mind, I apply a proportionality analysis focusing specifically on the aspect of DAC7 that creates the most significant compliance costs or burdens (i.e. the due diligence requirements).

When applying the three-prong 'legal' proportionality test to DAC7's due diligence requirements, the following conclusions are reached. First, regarding the 'Suitability test', it is found that the introduction of DAC7's due diligence requirements which aim to ensure the quality and accuracy of sellers' data is consistent and has a logical relationship with the objectives of the measure. Thus, the due diligence requirements are deemed to be suitable and pass the first stage of the test of proportionality. Second, with regard to the 'Necessity test', it is held that the due diligence obligation foreseen under DAC7 imposes on RPO obligations to investigate and seek information to validate sellers' data, which does not have clear limits and, therefore, can go far beyond the scope of the data which RPOs already hold or have control as part of their normal business creating additional compliance burdens. Therefore, I note that a 'less restrictive measure' could exist and that the 'Necessity test' of proportionality would fail. However, there is hesitation as to whether the Court would arrive at a similar conclusion. Thus, even when there are 'less restrictive measures' regarding DAC7 due diligence requirements and procedures, it is noted that the CJEU would most likely defend the necessity of this aspect of DAC7. Third, concerning the '*Strictu sensu* test', it was found that in most of the cases, the 'Light' rights' infringements created by the compliance burdens raised by DAC7's due diligence requirements would not outweigh the 'High' level of satisfaction of the objective of combating and/or preventing tax avoidance and evasion. The conclusion is, therefore, that such an aspect of DAC7 would also pass the proportionality *strictu sensu* test, which would not necessarily be the case when the case involves SME RPOs.

Finally, when assessing the proportionality of compliance costs raised by DAC7, a question is raised about whether consideration should be given to such measure alone or to the cumulative effect created by several due diligence and reporting obligations applicable to RPOs, which partially overlap with DAC7. In this regard, it is noted that - in my view - the outcome of the proportionality test in such a case could be quite different. In this regard, it is concluded that (depending on the circumstances of the case and the ability of an RPO to demonstrate the concurrent application of these frameworks), when 'taken together', the tax compliance costs raised by the multiple due diligence and reporting obligations applicable to RPOs in the EU

should be considered by the CJEU when assessing the magnitude of such costs under the legal test of proportionality test.

Regarding *the proportionality of DAC7's non-monetary penalties (Aspect 2)* (namely, the last resort sanction consisting of preventing non-EU RPO from operating in the Single Market; and the sanctions consisting of blocking sellers' accounts and/or holding back their remuneration), the conclusion is the following. First, concerning the 'Suitability test', it is found that these two sanctions seem to be consistent and have a logical relationship with the objectives of DAC7. Thus, despite certain extrinsic limitations related to extraterritorial enforcement, the finding is that, at least from a theoretical standpoint, both sanctions are suitable to achieve DAC7's objectives and the CJEU would most likely defend this conclusion. Second, regarding the 'Necessity test', it is observed that, for both sanctions, there are indeed other possible less restrictive measures that have an equal deterrent effect and which could have been adopted. However, the view is expressed that the CJEU would most likely not consider such alternatives when applying the 'Necessity test'. Further mentioned is that the minimum procedural safeguards foreseen by DAC7 would help reduce the restrictive effect that these non-monetary sanctions may produce by ensuring that they apply only in justified cases. Therefore, even when less restrictive alternatives were identified, the conclusion is that it is uncertain whether DAC7's non-monetary sanctions foreseen by DAC7 would pass the necessity stage of the proportionality control. Third, concerning the '*Strictu sensu* test', the finding is that the non-monetary sanctions create 'Serious' rights interference because, either banning RPOs from operating in the Union, blocking sellers' accounts on platforms, or withholding the total income earned by sellers in consideration for their services implies a direct and severe harm or limitation to their right to conduct a business. It was also found that, on the other hand, and mainly due to their strong deterrent effect, these penalties are capable of achieving a 'High' level of satisfaction of the public interest pursued by the measure. As a consequence of the parity between the levels of rights' interference and satisfaction of the public goal, the conclusion is that the proportionality *stricto sensu* test requires a case-by-case assessment and is, unfortunately, not conclusive.

Concerning *the proportionality of the processing of personal data under DAC7 (Aspect 3)* the following conclusions are reached. First, regarding the 'Suitability test', it is found that requiring the collection and filing with Member States' national tax administrations of detailed information on sellers' attributes, taxable income, and relevant activities carried out via RPOs is manifestly suitable to achieve DAC7's objective of preventing tax fraud, tax evasion, and tax avoidance. Similarly, it is considered that the requirement for RPOs to report data about themselves is also suitable since it is likely to enable the Member States to identify the third-party legal entity that (because of facilitating sellers' relevant activities) is required to collect, validate, and report their data to the tax administrations. Thus, without prejudice to certain doubts raised, in general, the collection and reporting of data regarding both sellers (taxpayers) and RPOs (third-party intermediaries) are considered to be suitable to attain the objectives pursued by DAC7. Second, concerning the 'Necessity test', it is found that, in general and with some minor exceptions (e.g. fees or commissions charged by the RPO), data points to be reported under DAC7 do not go beyond what is strictly necessary. It is also observed that while the information concerned by DAC7 differs from that foreseen in the previous version of the DAC, such data partially overlaps with other tax frameworks (e.g. VAT) which gives scope to consider that other less restrictive measures are possible (e.g. a streamlined reporting framework for all taxation fields). However, it is emphasised that the Court would most likely avoid considering the aforementioned less restrictive measure and consider that the legislative action embodied in DAC7 is the mildest among those theoretically fit to achieve the same

practical goal. Third, concerning the ‘*Strictu sensu* test’, it was found that the ‘Light’ or ‘Intermediate’ interference created by the processing of personal data about sellers and RPOs’ fundamental rights is not sufficiently severe to outweigh the ‘High’ level of satisfaction of the public interest objective pursued by the measure. This is because of understanding that, on the one hand, the interferences are either negligible; limited only to specific data points; or too remote and uncertain and, on the other, such measure achieves a ‘High’ level of satisfaction of a very important objective, which is combating and preventing the risks of tax avoidance and evasion.

Concerning *the proportionality of DAC7’s overinclusive scope and/or breadth (Aspect 4)*, it is first noted that Chapter 7 (Section 2.3.1) of this study identified five elements about which DAC7 has an overinclusive scope and creates a (justified) interference with RPOs’ and sellers’ right to respect for private life. These elements refer to the application of such framework to (i) platforms beyond the ‘sharing and gig economy’; (ii) RPOs acting as principals; (iii) start-ups and SME platforms; (iv) intra-group transactions; and (v) small and occasional sellers.

Regarding the question of whether these justified interferences created as a consequence of these five overinclusive elements comply with the requirements imposed by the principle of proportionality, following conclusions are: First, concerning the ‘Suitability test’, it was found that among the five specific elements referred to above, the one that shows more manifest and serious unsuitability is that related to the inclusion of third-party RPOs acting as principals within the scope of the Directive (Element 2). While the other four elements (Elements 1 and 3-5) do raise some questions of suitability, it is noted that the lack of logical relationship between ‘means and ends’ in these cases is less blunt. This is because they concern difficult policy choices/questions in which inappropriateness is not evident and/or present in all cases. Thus, it is concluded that the Court would most likely avoid questioning these four elements of DAC7 when applying the less strict suitability test.

Second, with regard to the ‘Necessity test’, it is found that two out of the five overinclusive elements of DAC7 discussed above would most likely be deemed to pass the necessity test of proportionality (i.e. the inclusion of startups and SMEs POs as RPOs (Element 3) and of small and occasional sellers which represent a limited compliance risk for tax administrations (Element 5)). Conversely, two of the five elements assessed above would not pass the necessity test of proportionality (i.e. inclusion of POs which act under the role of principals (Element 2) and intra-group transactions of sellers within a corporate group (Element 4)). Finally, it is stated that is not entirely clear whether the application of DAC7 to platforms beyond sharing and gig economy (Element 1) would pass the necessity test of proportionality.

Third, regarding the ‘*Strictu sensu* test’, the conclusion is that, among the five overinclusive elements of DAC7’s scope discussed herein, only one (i.e. application of DAC7 to platforms beyond the ‘sharing and gig economy’; Element 1) would pass the *strictu sensu* test of the proportionality control. On the contrary, the other four overinclusive elements of DAC7 (i.e. Elements 2 – 5) would fail such a test and, therefore, be considered to be disproportionate.

Based on the analysis carried out in Chapter 10, an answer is provided to the first part of the research question posed by this study (i.e. Are DAC7 rules for digital platforms consistent with the EU principle of proportionality from a legal perspective?). The overarching conclusion here and the answer to such a question is the following. While, in general, DAC7 is a legislative measure consistent with the requirement imposed by the principle of proportionality in its legal dimension, there are indeed certain specific aspects of this Directive that are capable of creating disproportionate interferences or restrictions on the fundamental rights of both taxpayers and third-party RPOs. Such aspects refer particularly to DAC7’s overinclusive scope regarding (i)

RPOs acting as principals; (ii) RPOs consisting of start-ups and SMEs; and (iii) intra-group transactions between related entities and sellers. Furthermore, depending on the circumstances of the case, such disproportionate aspects may also refer to (iv) the excessive tax compliance costs created by DAC7 on SMEs RPOs; and (ii) the application of the non-monetary penalties to both RPOs and sellers foreseen by DAC7. Therefore, the conclusion is that, while in general, DAC7 is a legislative measure that is consistent with the principle of proportionality, it nevertheless has certain specific elements that are not consistent with such principle and compromise the balance of the measure.

Part V of this study is titled '*Recommendations*'. Based on the problems identified in Parts III and IV, this part makes specific recommendations to address them and make DAC7 rules for digital platforms more proportionate both from a legal and tax policy perspective.

Chapter 11 (*Short and medium-term recommendations to improve DAC7's proportionality*). Provides short and medium-term recommendations to improve DAC7 rules for digital platforms. Based on the fact that certain specific elements of DAC7 create both legal and tax policy issues (which, although not changing the overall and ultimate assessment of this framework, affect its proportionality), specific recommendations are elaborated to make DAC7 rules for digital platforms a more balanced and/or proportionate measure. In this way, an answer is provided to the last part of the research question addressed by this study (i.e. If this is not the case, what improvements could be introduced to ensure such consistency?)

The short- and medium-term recommendations put forward in this Chapter to improve DAC7's proportionality include the following: (i) Making an in depth evaluation of DAC7 after the first reporting periods; (ii) Bringing DAC7 more in line with the GDPR; (iii) Excluding platforms acting as principals from DAC7's scope; (iv) Providing SMEs platform operators with an optional exclusion from DAC7's subjective scope; (v) Excluding transactions that represent a low risk of tax evasion from DAC7's objective scope; (vi) Expanding the definition of relevant activities under DAC7; (vii) Amending the exemption for small and occasional sellers of goods and expanding it to all relevant activities; (ix) Streamlining partially overlapping reporting obligations under DAC7, VAT and local requirements; (x) Facilitating compliance with DAC7 by means of publishing EU guidance and facilitating GVS for sellers identification; (xi) Harmonizing DAC7's penalty regime and ensuring extraterritorial enforcement; and (xii) Improving DAC7's public awareness and legitimacy perception.

It is noted that the aforementioned recommendations are conceived as 'quick fixes' that can be made to the provisions of the DAC7, which do not require introducing major changes and respect the chosen policy option (namely, imposing mandatory and periodic information reporting obligations on platforms).

Chapter 12 (*Long-term recommendations to improve DAC7's proportionality*) proposes more substantive amendments to DAC7 rules for digital platforms, which slightly depart from the chosen policy option and are suggested for the long term. It is first highlighted that, even when the short and medium-term recommendations made in Chapter 11 would contribute to making DAC7 a more proportionate measure, such 'quick fixes' would ultimately be incapable of overcoming some persistent proportionality issues identified in this field. This is because DAC7 would continue to operate in the broader context of current tax systems based on voluntary compliance models and, thus, would continue raising inefficiencies and tax compliance burdens for all taxpayers, third-party POs, and tax administrations.

Considering the structural limitations of existing tax systems and their inevitable impact on DAC7, the main proposal put forth in this Chapter to enhance the proportionality of this framework in the long term is the following. I propose making a paradigm shift in how third-

party information reporting is conceived, leaving behind the current approach under which DAC7 (as well as current tax systems) operate (i.e. voluntary compliance) and moving towards a system in which there is an integration of data sharing requirements into the natural systems used by third-party platforms and taxpayers as part of their daily lives and businesses (i.e. hereinafter referred to as the ‘Integrated Data Sharing Model’ or ‘IDSM’). This new model will allow compliance-by-design outcomes (as well as reductions in compliance costs for third parties and taxpayers) and will help overcome the persistent proportionality problems created by DAC7.

Furthermore, it is noted that the long-term IDSM proposed herein should be developed taking into account the ‘Guiding principles of good tax policy’ commonly cited and used as indicators of good tax policy, which include neutrality, efficiency, certainty, and simplicity, effectiveness, fairness/equity and flexibility. Moreover, every time the IDSM proposed herein requires gathering and using personal data, it is stressed that such a model must consider the principles enshrined in the EU's GDPR.

In addition, I identify the main structural elements that the proposed IDSM should include. These structural elements include *inter alia*, the following: (i) developing cross-border interoperable digital identity tools to correctly and easily identify platform sellers; (ii) connecting the natural systems of platforms and tax administrations (as well as sellers and tax administrations); (iii) ensuring the interoperability of systems from different government agencies/levels and tax administrations across borders to avoid ‘siloed’ problems; (iv) integrating the data from third-party digital platforms with other data sources; and finally (v) prefilling the tax returns of platform sellers. Each of these elements is discussed in detail, providing examples of concrete tools and experiences that could be leveraged to implement them.

Finally, it is stressed that, even when the proposed long-term measure could, in theory, help overcome existent proportionality issues identified in this study, the implementation of the IDSM in the EU would require having the necessary technical capacity and amending EU and domestic legal frameworks. Moreover, it is noted that implementation of this model would come with a set of challenges and risks, which could ultimately raise entirely new proportionality issues that should be avoided. I identify that these issues could include *inter alia*: (i) general legal challenges: legal basis, proportionality, and subsidiarity; (ii) potential interferences with data protection rights; (iii) possible creation of new unforeseen compliance burdens on platforms and sellers; (iv) risk of creating new inefficiencies and fragmentations that lead to further compliance/administrative costs.

Based on the thorough analysis carried out along the twelve Chapters mentioned above, the final answer to the overall research question of this study is the following:

While, in general, DAC7 rules for digital platforms are consistent with the principle of proportionality both from a legal and policy perspective, they nevertheless have certain specific elements and/or aspects that compromise the balance of the measure and, therefore, its proportionality. Several short- and medium-term improvements could be made to the current version of DAC7, which would enhance its proportionality, not require introducing major changes to the Directive and respect the chosen policy option. However, due to some structural limitations of existing tax systems based on voluntary tax compliance models and their inevitable impact on DAC7, enhancing the proportionality of this framework in the long term would require a move towards a compliance-by-design model based on the integration of data sharing requirements into the natural systems used by third-party platforms and taxpayers as part of their daily lives and businesses (i.e. an Integrated Data Sharing Model).

Belastingaangifte door digitale platforms onder DAC7: een evenredigheidsbeoordeling

Deze studie heeft als doel een uitgebreid en diepgaand beoordeling te geven van de proportionaliteit van de DAC7-regels voor digitale platforms vanuit zowel een juridisch als een fiscaal beleidsperspectief. Het heeft als doel te reageren op de volgende overkoepelende onderzoeksvraag: Zijn de DAC7-regels voor digitale platforms consistent met het EU-proportionaliteitsbeginsel vanuit zowel een juridisch als een fiscaal beleidsperspectief? Als dit niet het geval is, welke verbeteringen kunnen worden doorgevoerd om een dergelijke consistentie te bewerkstelligen?

Deel I, getiteld "*Digitale platforms, hun regulering en de belastingaangifteverplichtingen opgelegd onder DAC7*", bestaat uit drie hoofdstukken.

Hoofdstuk 1 (*Digitale platforms en de deel- en gig-economie*) duikt in de veelzijdige wereld van digitale platforms en de deel- en gig-economie. Het hoofdstuk bespreekt allereerst de populariteit van digitale platforms in de afgelopen twee decennia en merkt op dat platforms niet alleen worden gebruikt door de typische en meest bekende digitale bedrijven, maar ook door traditionele bedrijven die platformmodellen aannemen en digitale interfaces gebruiken voor aanvullende, perifere of incidentele activiteiten. Verder stelt het hoofdstuk vast dat de definitie van de term "platform" vol zit met moeilijkheden en verwarring. Het merkt op dat DAC7 een eigen definitie van platform biedt, welke definitie is afgestemd op die van de meeste economen, maar met bepaalde aanpassingen die zijn doorgevoerd in het licht van de onderliggende beleidsdoelen van de maatregel. Het benadrukt echter ook dat er binnen het gebied van belastingen geen uniforme definitie van de term "platform" bestaat.

Verder verduidelijkt het hoofdstuk het feit dat platforms verschillen van enkelzijdige bedrijven, omdat de laatste eenvoudige pijplijnen of lineaire waardeketenregelingen gebruiken, terwijl de eerste afhankelijk is van een complexe en niet-lineaire set van gebruikersrelaties. Ondanks dat ze een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie delen, verschillen digitale platforms ook van traditionele meerzijdige (brick-and-mortar) bedrijven vanwege hun unieke "digitale" kenmerken en het feit dat ze kunnen vertrouwen op ICT's om nieuwe transactiemechanismen en -functies sneller en tegen veel lagere kosten te introduceren. Verder identificeert het ook dat de kenmerken van platforms die met name belangrijk zijn in het licht van DAC7 zijn: directe en indirecte netwerkeffecten; schaal zonder massa; potentieel wereldwijd bereik; generatie en gebruik van gebruikersgegevens; en particuliere toezichthouders van hun ecosystemen. Bij het bekijken van de typologieën van platforms merkt het hoofdstuk op dat de meest relevante voor DAC7-doeleinden economische transactieplatformen zijn die actief zijn in vier specifieke segmenten (verhuur van onroerend goed, persoonlijke diensten, verkoop van materiële goederen en verhuur van alle soorten vervoer), verkopers bedienen die als zelfstandige of onafhankelijke contractant optreden en toegang hebben tot gegevens die vrijwillig door gebruikers zijn verstrekt en bij hen zijn waargenomen.

Het tweede deel van het hoofdstuk bespreekt het verstorende fenomeen dat de "deel- en gig-economie" wordt genoemd. Dit fenomeen is gebaseerd op het delen van activa (goederen en diensten) in plaats van op de traditionele concepten op basis van eigendom. Het benadrukt dat de platformeconomie een veel breder concept is dan de "deel- en gig-economie" en dat DAC7 breed van toepassing is op de eerder genoemde en bredere sector. Het hoofdstuk merkt op dat - zoals besproken in hoofdstuk 7 (paragraaf 2.3.1.1.1) - DAC7 werd gerechtvaardigd als een noodzakelijke maatregel voor de "deel- en gig-economie", maar uiteindelijk gericht was op de bredere "platformeconomie" en dus tot zorgen leidt over proportionaliteit. Het hoofdstuk merkt

verder op dat de deeleconomie drie hoofdactoren heeft, waaronder de verkopers (ook bekend als "platform"- of "gig"-werkers) een afwijking vertegenwoordigen van de typische twintigste-eeuwse werknemer en een profiel hebben dat enigszins verschilt van dat van traditionele eigenaren van kleine bedrijven. In het hoofdstuk wordt benadrukt dat deze specifieke kenmerken van gig -werkers bepaalde implicaties hebben voor de uitdagingen en kansen op het gebied van belastingnaleving die zich binnen dit vakgebied voordoen, wat op zijn beurt heeft geleid tot de invoering van DAC7.

Er wordt ook opgemerkt dat ondernemingen doorgaans hybride bedrijfsmodellen hanteren die, afhankelijk van de bedrijfstak, zowel binnen als buiten de voorgestelde definitie van platform- en deel-/gigeconomie kunnen vallen. Bovendien wordt gesteld dat er voornamelijk vier verschillende bedrijfsmodellen zijn binnen de deel- en gigeconomie, die gebaseerd zijn op twee dimensies (d.w.z. het niveau van controle over verkopers en de intensiteit van de rivaliteit tussen hen). Echter, geen van deze vier modellen is noodzakelijkerwijs relevant voor de doeleinden van DAC7.

Ten slotte merkt het hoofdstuk op dat een van de belangrijkste uitgangspunten van deeleconomieplatforms is dat ze doorgaans in-app-betalingsystemen hebben. Platforms kunnen betalingen zelf verwerken en/of innen of deze taken uitbesteden aan een derde partij, zoals betalingsdianstaaubieders (PSP's). De relevantie van betalingsdiensten is zodanig dat bepaalde platforms hun eigen betalingsoplossingen hebben ontwikkeld. Het hoofdstuk verduidelijkt dat - vanuit een conceptueel perspectief - PSP's ook opereren als veelzijdige digitale platforms en dat ze ook in het bezit zijn van gedetailleerde gegevens van transacties van verkopers. PSP's bevinden zich dus in een ideale positie (vergelijkbaar met die van niet-betalingsplatforms) om de geadresseerden te worden van belastingrapportageverplichtingen tegen het niet- of onderrapporteren van inkomsten en transacties.

Hoofdstuk 2 (*Impact, regelgevingslandschap en fiscale compliance-aspecten van de platformeconomie*) behandelt twee onderwerpen. Ten eerste biedt het een kort overzicht van de bredere impact van de platformeconomie buiten het gebied van belastingen en van de wettelijke kaders die binnen de EU zijn aangenomen en/of voorgesteld om deze aan te pakken.

In dit verband merkt het hoofdstuk op dat digitale platforms zowel positieve als negatieve gevolgen hebben gehad voor de maatschappij op een breed scala aan gebieden (bijvoorbeeld de economie, consumentenbescherming, concurrentie, arbeid en werkgelegenheid, sociaal en politiek, enz.). Het benadrukt dat de onbedoelde neveneffecten van digitale platforms de publieke perceptie van deze bedrijven hebben omgekeerd, waardoor beleidsmakers zich bewuster zijn geworden van de noodzaak om evenwichtige (externe) regelgevingsregimes te ontwerpen om ervoor te zorgen dat platforms en hun gebruikers eerlijk opereren. Het hoofdstuk merkt vervolgens op dat overheden, vanwege de tekortkomingen van co- en zelfreguleringsinspanningen, traditionele regelgevingsbenaderingen (d.w.z. verplichte plichten en sancties) hebben geïmplementeerd om de legitieme belangen van platforms beter af te stemmen op publieke doelen. Als gevolg hiervan zijn er de afgelopen jaren tientallen wetten die specifiek gericht zijn op de platformeconomie op EU-niveau aangenomen en/of voorgesteld.

Het hoofdstuk identificeert verder dat de EU sinds 2015 en onder een 'sectorale, probleemgerichte aanpak' verschillende juridische instrumenten heeft aangenomen om digitale platforms te reguleren die de juridische omgeving waarin digitale platforms opereren hebben getransformeerd op alles van privacy, auteursrecht en vrijheid van meningsuiting tot concurrentie, arbeidsrecht en belastingen. Voorbeelden van deze maatregelen zijn de P2B-verordening, de DMA en de DSA. Er zijn ook andere sectorspecifieke regelgevingen (bijv.

AVMSD), algemene juridische kaders (bijv. AVG) en hangende wetsvoorstellen (bijv. transparantie op het gebied van kortetermijnhuuraccommodatie) die een sterke impact kunnen hebben op platforms. De hoofdstukken identificeren dat - vergelijkbaar met DAC7 - veel van de bovengenoemde juridische kaders vertrouwen op informatie- en transparantieplichten tussen de platforms en hun klanten en de eerstgenoemde en het grote publiek. Ze weerspiegelen een concept van platforms als openbare infrastructuur waarvoor verschillende gebruikersgroepen, maar ook overheidsinstanties, op zijn minst algemene informatie nodig hebben over de werking, het beleid, de procedures en de hulpmiddelen die door de eerstgenoemde worden gebruikt.

Bij de beoordeling van het bredere EU-regelgevingslandschap voor digitale platforms concludeert het hoofdstuk dat: (i) er een significante verandering in stemming is geweest ten aanzien van de regulering van platforms, die is overgegaan van een *laissez-faire* beleidsaanpak naar een groeiende "regulatory techlash"; (ii) ondanks de laatste beleidsinspanningen het regelgevingslandschap voor digitale platforms in de EU nog steeds zeer gefragmenteerd is en niet noodzakelijkerwijs coherent of gesystematiseerd; (iii) hoewel ze een breed spectrum aan gebieden beïnvloeden, zijn de belangrijkste regelgevende inspanningen met betrekking tot digitale platforms voornamelijk gericht geweest op het concurrentie- en privacybeleid; en (iv) door haar activisme bij het aannemen van verschillende wetgevingen voor platforms, de EU een duidelijke nieuwgevonden ambitie heeft getoond om een pionier en wereldwijde trendsetter te zijn op het gebied van technologische regulering onder een "middenwegbenadering".

Bovendien wordt in het hoofdstuk aangegeven dat de algemene uitdagingen die digitale platforms op het gebied van belastingen met zich meebrengen, *onder meer betrekking hebben* op de volgende twee aspecten: (i) de materiële belastingheffing van platformbedrijven en/of platformverkopers als belastingbetalers zelf; en (ii) de rol die overheden toekennen aan digitale platforms van derden als "nieuwe belastingintermediairs" of "fiscale poortwachters" om de fiscale transparantie en naleving van de belastingwetgeving ten aanzien van andere belastingbetalers (d.w.z. platformverkopers) te verbeteren.

Het tweede deel van hoofdstuk 2 bespreekt de specifieke uitdagingen en kansen op het gebied van belastingnaleving op dit gebied en biedt een kort overzicht van verschillende directe en indirecte belastingmaatregelen die binnen de EU zijn voorgesteld of aangenomen om deze aan te pakken. Over dit aspect identificeert het hoofdstuk dat digitale platforms zowel kansen als uitdagingen hebben gecreëerd voor belastingdiensten. Enerzijds hebben ze een toegangspoor geboden om onderliggende economische transacties te detecteren die voorheen werden uitgevoerd in de informele contante economie. Anderzijds hebben belastingdiensten moeite gehad om de bovengenoemde kansen te grijpen, aangezien ze - met de opkomst van de platformeconomie - te maken kregen met nieuwe en specifieke uitdagingen op het gebied van zowel indirecte als directe belastingen.

Het hoofdstuk merkt verder op dat de belangrijkste kwesties op het gebied van indirecte belastingen betrekking hebben op twee elementen, namelijk ten eerste de moeilijkheden waarmee de overheid te maken heeft om BTW/GST te innen in de bredere gedigitaliseerde economie en ten tweede het gebrek aan transparantie over de vraag of BTW/GST op grensoverschrijdende e-commerce transacties correct is gerapporteerd aan de relevante belastingdienst. Verder benadrukt het hoofdstuk dat om deze twee kwesties aan te pakken, verschillende rechtsgebieden, waaronder de EU, het volgende hebben geïntroduceerd en/of voorgesteld: (i) BTW/GST-inningsverplichtingen voor platforms onder bijvoorbeeld de 'deemed supplier approach' (over zowel de import van LVC's als grensoverschrijdende leveringen van digitale diensten en immateriële activa via digitale platforms); en (ii)

BTW/GST-rapportageverplichtingen voor platforms, om belastingdiensten te helpen toegang te krijgen tot specifieke informatie die door de eerstgenoemde wordt bewaard met betrekking tot grensoverschrijdende transacties.

Bovendien identificeert het hoofdstuk dat de specifieke maatregelen die binnen de EU zijn genomen om te zorgen voor rapportage van btw-informatie door digitale platforms afkomstig zijn van (i) btw-rapportageverplichtingen die aan PSP's zijn opgelegd onder de PSP-richtlijn; (ii) btw-administratieverplichtingen die aan elektronische interfaces zijn opgelegd onder Artikel 242a van de btw-richtlijn; en (iii) binnenlandse digitale rapportageverplichtingen. Bovendien omvatten de voorstellen van de ViDA en de EU-douane-unies ook nieuwe btw- en douane-informatierapportageverplichtingen voor platforms. Door deze achtergrond te bieden en deze kaders voor indirecte belastingen te identificeren (die in bepaalde gevallen samen met DAC7 van toepassing zijn en ermee overlappen), legt het hoofdstuk de basis om de proportionaliteitszorgen die door DAC7 worden opgeworpen en de interactie ervan met soortgelijke rapportagekaders te begrijpen en te beoordelen (hoofdstuk 7, paragraaf 2.4.2)

Verder wijst het hoofdstuk erop dat, op het gebied van directe belastingen, de problemen met belastingnaleving die de platformeconomie oproept, voornamelijk te maken hebben met een gebrek aan transparantie over het belastbare inkomen en de activiteiten van platformverkopers. Dit is met name het geval binnen de deel- en gig-economie, waar platformverkopers/-werkers worden beschouwd als een opkomende categorie van belastingbetalers die 'moeilijk te belasten' zijn vanwege verschillende kenmerken van de manier waarop platformactiviteiten worden ondernomen, die praktische barrières voor belastingnaleving creëren. De identificatie van deze 'moeilijk te belasten verkopers' als de belangrijkste oorzaak van de problemen met belastingnaleving die op dit gebied zijn geïdentificeerd, is een belangrijke bevinding van dit hoofdstuk. Een dergelijke bevinding dient om de inconsistenties in de reikwijdte van DAC7 bloot te leggen, die later in deze studie als zowel onder- als over-inclusief wordt beschouwd met betrekking tot een dergelijke 'moeilijk te belasten' categorie van belastingbetalers (Hoofdstuk 7, Sectie 2.3).

Bovendien legt het hoofdstuk uit dat - om het eerder genoemde transparantieprobleem aan te pakken - landen eenzijdig een breed spectrum aan verschillende maatregelen hebben aangenomen, waaronder educatie en specifieke belastingrichtlijnen voor verkopers, overheidsgebruik van openbaar beschikbare gegevens, vrijwillige en verplichte informatierapportage door platforms en bronbelastingverplichtingen op betalingen aan verkopers. Op basis hiervan stelt het hoofdstuk vast dat overheden binnen het gebied van directe belastingen er over het algemeen voor hebben gekozen om de betrokkenheid van platforms te beperken tot het rapporteren van bepaalde informatie over platformverkopers en hun transacties (d.w.z. platforms als "informatieagenten").

Ten slotte toont het hoofdstuk aan dat ondanks de invoering van verplichte rapportageverplichtingen op nationaal niveau en reeds bestaande internationale administratieve samenwerkingsinstrumenten van algemene toepassing (bijv. MAAC, DAC, enz.), er nog steeds aanzienlijke obstakels waren om de op dit gebied geïdentificeerde kansen voor belastingtransparantie te benutten. Het hoofdstuk concludeert dus dat een verbeterd en specifiek internationaal administratief samenwerkingsinstrument op maat voor de deel- en gig-economie (dat was belichaamd in DAC7) inderdaad een gerechtvaardigde en noodzakelijke beleidsmaatregel was voor directe belastingdoelinden. Op basis van deze gerechtvaardigde behoefte legt het hoofdstuk uit waarom vanaf 2019 aanzienlijke inspanningen werden geleverd aan de ontwikkeling van een gestandaardiseerde rapportagevereiste voor digitale platforms, wat resulteerde in de invoering van de OECD MRs en DAC7.

Hoofdstuk 3 (*Belastingrapportage door digitale platforms onder DAC7 en de OECD Model Rules*) bespreekt specifiek deze twee wettelijke kaders en hun impact. Het hoofdstuk concludeerde eerst dat de uitdagingen op het gebied van belastingtransparantie en naleving met betrekking tot de effectieve belastingheffing van verkopers binnen de deel- en gig-economie, evenals de potentiële rol van digitale platforms als belastingrapportageagenten van belastingadministraties, al lang voor de goedkeuring van de MR's op OESO-niveau zijn besproken.

Verder wordt aangegeven dat de onderliggende beleidsredenering en drijfveren van de OECD MR's onder meer het waarborgen van tijdige toegang tot hoogwaardige en relevante informatie over verkopersoverwegingen, het standaardiseren van unilaterale regels, het bieden van een rapportageregime dat ook voor andere belastinggerelateerde doeleinden kan worden gebruikt, het bevorderen van de ontwikkeling van technische oplossingen (bijv. GVS) ter ondersteuning van de uitvoering van due diligence en het waarborgen dat de reikwijdte van de rapportage adequaat, efficiënt en gericht is en blijft. Bovendien wordt opgemerkt dat de MR's drie dimensies hebben: (i) een gerichte reikwijdte van te rapporteren transacties, (ii) een brede reikwijdte van platformoperators (hierna "PO" genoemd) en verkopers en (iii) due diligence- en rapportageregels die erop gericht zijn nauwkeurigheid te waarborgen zonder al te belastende procedures aan PO op te leggen. Het hoofdstuk benadrukt dat de OECD MR's, anders dan andere EoI-kaders, geen internationale minimumstandaard vormen en dat tot nu toe 26 rechtsgebieden de DPI MCAA hebben ondertekend. Verder wordt aangegeven dat niet-EU-landen die de OECD MR's al binnenlands hebben geïmplementeerd, het Verenigd Koninkrijk, Nieuw-Zeeland, Australië en Canada omvatten.

Wat betreft DAC7 benadrukt het hoofdstuk dat de discussies en onderhandelingen over de richtlijn parallel liepen aan die over de MR's op OESO-niveau. Het hoofdstuk stelt ook vast dat op het moment van schrijven (augustus 2024) alle lidstaten DAC7 in hun nationale wetgeving hebben geïmplementeerd en hebben aangevuld met nationale interpretatieve richtlijnen of FAQs- documenten (bijv. Ierland, Duitsland, België, enz.) en definities van het XML-schema op basis waarvan de informatie aan de belastingdienst moet worden verstrekt.

Bovendien benadrukt het hoofdstuk dat - anders dan de OECD MRs - DAC7 geen toelichtende notities, richtlijnen en/of een FAQs-document bevat ter aanvulling van de wettelijke bepalingen. Het stelt ook vast dat sommige lidstaten uitdrukkelijk hebben verklaard dat de interpretatie van hun nationale regels ter implementatie van DAC7 zowel de huidige als toekomstige interpretatie van de OECD MRs moet volgen, tenzij ze uitdrukkelijk niet overeenkomen met de bepalingen en/of de bedoeling van de EU-richtlijn.

Een belangrijke bevinding van dit hoofdstuk is dat, naast de gemeenschappelijke doelen van DAC7 en de OECD MRs, de IA die door de Commissie is opgesteld met betrekking tot de richtlijn uitdrukkelijk stelt dat (naast het hebben van een afschrikwekkend effect op belastingbetalers om vrijwillige naleving te bevorderen) een van de doelen van DAC7 is om naleving te vereenvoudigen, aangezien bedrijven slechts aan één set rapportageverplichtingen hoeven te voldoen op verschillende belastinggebieden binnen de EU. Zoals besproken in hoofdstuk 7 (paragraaf 2.4) werd dit laatste doel uiteindelijk niet volledig bereikt door DAC7, wat vragen oproept over proportionaliteit.

Bovendien merkt het hoofdstuk op dat - bij het ontwerpen van DAC7 - de EU-Commissie ernaar streefde om het de breedst mogelijke rapportagescope te geven en alle platformoperators en verkopers (actief in zowel diensten als goederen) in de EU op te nemen. Het legt verder uit dat de regels zijn geïnspireerd door reeds bestaande transparantieregimes die zijn aangenomen voor financiële instellingen (d.w.z. CRS/DAC2).

In het hoofdstuk wordt ook het volgende benadrukt: (i) de gestandaardiseerde rapportageverplichting verplicht zowel EU- als niet-EU-PO's om specifieke informatie te verzamelen, te verifiëren, te monitoren, op te slaan en te rapporteren aan de belastingautoriteiten met betrekking tot bepaalde verkopers die een van de vier specifieke activiteiten uitvoeren via platforms (d.w.z. verhuur van onroerend goed; levering van persoonlijke diensten; verhuur van een vervoerswijze of de verkoop van materiële goederen); (ii) deze activiteiten moeten worden uitgevoerd tegen vergoeding en omvatten geen activiteiten die worden uitgevoerd door een verkoper die optreedt als werknemer van de exploitant van het rapportageplatform ("RPO") of een gerelateerde entiteit; (iii) de regels betrekking hebben op transacties van gerelateerde entiteiten (intragroep), zowel grensoverschrijdende als zuiver binnenlandse activiteiten en alle B2B-, B2C-, C2B- en C2C-transacties omvatten; (iv) de regels vereisen verder dat PO's de relevante verkopers informeren over de gerapporteerde informatie; (v) om naleving te waarborgen, voorzien de regels in de toepassing van sancties op zowel PO's als verkopers die niet voldoen aan hun relevante verplichtingen; (vi) zodra RPO de vereiste informatie aan de relevante belastingdienst heeft gerapporteerd, verplichten de regels laatstgenoemde om deze automatisch uit te wisselen met de jurisdictie die (volgens materiële belastingregels) bevoegd zou zijn om het inkomen van de verkoper te belasten (d.w.z. de jurisdictie van de woonplaats van de verkoper of de jurisdictie van de locatie van het onroerend goed); en (vii) zowel de OECD MRs als DAC7 bevatten een communicatie- of "uitschakel"-mechanisme op basis van het principe van enkele en gelijkwaardige rapportage, dat erop gericht is om PO in staat te stellen slechts één keer te rapporteren aan de belastingdienst van hun land van woonplaats.

Verder vond het hoofdstuk dat - oorspronkelijk - de OECD MRs en DAC7 belangrijke verschillen hadden (vooral over hun reikwijdte met betrekking tot relevante activiteiten), die later werden verminderd. Het wijst er ook op dat de regels momenteel grotendeels op elkaar zijn afgestemd en relatief kleine verschillen hebben over, onder meer, de Excluded PO (DAC7 sluit kleine PO's niet uit), RPO's (DAC7 voegt het PE-element toe voor het bepalen van de woonplaats), Excluded Sellers (optioneelheid van de carve-out voor de incidentele verkoper van goederen onder de OECD MRs). Het merkt ook op dat de aanneming van twee recente IREGs die de gelijkwaardigheid van DAC7 en nationale regels ter uitvoering van de OECD MRs beoordelen, deze afstemming heeft bevestigd.

Bovendien benadrukt het hoofdstuk dat zelfs wanneer de definitie van DAC7-sancties binnen de bevoegdheid van de lidstaten blijft, de richtlijn bepaalt dat deze sancties doeltreffend, afschrikkend en evenredig moeten zijn en specifieke bepalingen bevat met betrekking tot sancties die van toepassing zijn op niet-conforme verkopers en platforms (bijv. het sluiten van de rekening van de verkoper en/of het inhouden van betalingen, waardoor het platform niet in de EU kan opereren). Er werd ook vastgesteld dat de lidstaten hun toepasselijke sancties voor niet-naleving hebben gedefinieerd, die meestal economisch van aard zijn en relatief hoge of lage bedragen kunnen inhouden.

Een andere belangrijke bevinding van dit hoofdstuk is dat de regels een sterke impact hebben op alle externe platforms, verkopers en overheden, die zowel voordelen als uitdagingen ondervinden als gevolg van hun invoering. Het hoofdstuk concludeert voor wat betreft externe platforms dat de invoering van een wereldwijd en EU-gestandaardiseerd belastingrapportagekader een toename van de nalevingskosten voor deze bedrijven heeft voorkomen als gevolg van de proliferatie van unilaterale en uiteenlopende rapportageregimes die door verschillende landen binnenlands werden aangenomen. Er wordt echter opgemerkt dat de regels ook nieuwe uitdagingen hebben gecreëerd voor externe PO's, die, ongeacht hun omvang, nu wereldwijd verplicht zijn om op te treden als "fiscale poortwachters" voor hun

verkopers. De belangrijkste operationele impact heeft onder andere betrekking op (i) het bepalen of de regels van toepassing zijn op een bepaald bedrijf; (ii) fricties op de bedrijfs- en gebruikerservaring van RPO's; (iii) nalevingskosten; (iv) de rol van particuliere platforms als publieke toezichthouders; en (v) concurrentienadelen van EU-MKB's.

Wat verkopers betreft, is het hoofdstuk van mening dat de regels hen voordelen bieden met betrekking tot het creëren van een veiligere en meer belastingconforme omgeving binnen de platformeconomie. De regels kunnen echter ook een negatieve impact hebben op de bereidheid van verkopers om de platformeconomie te gebruiken en relevante activiteiten uit te voeren.

Ten slotte merkt het hoofdstuk op dat de regels ook gevolgen hebben voor overheden die nu waardevolle informatie hebben om: (i) effectief te controleren of verkopers binnen de platformeconomie hun eerlijke deel van de belastingen betalen; en (ii) de platformsector beter te begrijpen en nieuwe maatregelen en beleid voor een dergelijke sector te ontwerpen. Als gevolg van de regels worden overheden echter ook geconfronteerd met nieuwe uitdagingen, waaronder onder andere het verstrekken van richtlijnen voor DAC7-bepalingen, het beschikbaar stellen van een effectieve GVS zodat RPO's eenvoudig de identiteit en fiscale woonplaats van een verkoper kunnen vaststellen en het implementeren van geschikte technologische (IT) tools om de ontvangen gegevens veilig en efficiënt te ontvangen, op te slaan, uit te wisselen en te gebruiken.

Op basis van het bovenstaande zijn de belangrijkste en algemene bevindingen van dit hoofdstuk de volgende. Hoewel het duidelijk is dat de DAC7-regels een waardig doel nastreven dat *op het eerste gezicht* een openbare intromissie in de privésfeer van externe platformoperators en hun verkopers zou rechtvaardigen, evenals enkele aanvaardbare inmengingen in hun rechten en vrijheden, is de centrale vraag die moet worden beantwoord of dergelijke intromissie en/of inmengingen niet verder gaan dan noodzakelijk is. Een dergelijke vraag houdt in wezen een kwestie van proportionaliteit in, wat een van de meest aangehaalde beginselen van het EU-recht is en, in termen van zijn rol in constitutionele rechtspraak en beleidsvorming, een van de meest invloedrijke.

Deel II van deze studie, getiteld “ *Proportionaliteit en haar verschillende dimensies* ”, bestaat uit twee hoofdstukken.

Hoofdstuk 4 (*Het evenredigheidsbeginsel en de juridische dimensie ervan*) biedt een kort overzicht van het evenredigheidsbeginsel in de rechtsorde van de EU, zoals traditioneel gebruikt door het HvJ-EU bij *ex-post* rechterlijke toetsing van een bepaald beleid. Ten eerste merkt het hoofdstuk op dat evenredigheid altijd een belangrijke rol heeft gespeeld binnen het juridische domein en zichzelf oplegt als een vereiste van rationaliteit binnen rechtsstelsels en van toepassing is op alle drie de publieke bevoegdheden en horizontaal op een breed scala aan domeinen. Het benadrukt dat, anders dan andere gerelateerde vage concepten die ook een handeling of element van moderatie, weging en afweging inhouden, evenredigheid een nauwkeurig criterium is voor het beoordelen van de legitimiteit van publieke acties die, ter nastreving van een publiek doel, de privésfeer van individuen beïnvloeden en schenden.

Ten tweede concludeert het hoofdstuk dat proportionaliteit vanuit twee verschillende dimensies kan worden bekeken, namelijk als een mandaat of als een controle, en dat deze twee dimensies samenvallen met de beleidsmatige en juridische perspectieven van dit beginsel die in deze studie worden besproken (zie Inleiding).

Ten derde merkt het hoofdstuk op dat proportionaliteit in zijn juridische/controledimensie voornamelijk dient als een kader voor het nemen van beslissingen om te bepalen of en/of in welke mate de rechten van particulieren kunnen worden beperkt door overheidsingrijpen

(bijvoorbeeld algemene wetgevende handelingen of individuele bestuurshandelingen) die gemotiveerd zijn door publieke belangen. Belangrijke elementen om te overwegen over de proportionaliteitscontrole zijn dat het: (i) vereist dat de "middelen" en "doelen" van een bepaalde maatregel worden geïdentificeerd en hun geldigheid onder het toepasselijke wettelijke kader wordt bevestigd; (ii) alleen van toepassing is op beperkingen die zijn gecreëerd ten opzichte van niet-absolute rechten; (iii) variabele en gecontextualiseerde uitkomsten produceert die afhankelijk zijn van het specifieke rechtssysteem, het moment in de tijd en de feitelijke omstandigheden in kwestie; (iv) over het algemeen wordt gemaakt door gerechtelijke instanties en kan worden toegepast op wetgevende en regelgevende maatregelen, bestuurshandelingen en ook gerechtelijke maatregelen; (v) over het algemeen is gestructureerd op basis van drie elementen of tests (namelijk geschiktheid, noodzakelijkheid en proportionaliteit *strictu sensu*); (vi) geen rigide maar eerder een flexibel instrument is; (vii) vervult zowel een legitimerende functie voor rechterlijke beslissingen als een wetgevende functie voor de rechterlijke macht; (viii) is afhankelijk van de zaak die aan de rechtbank wordt voorgelegd, wat leidt tot beslissingen die *ex-post* en ad hoc van aard zijn en die alleen de potentieel onevenredige beperkingen in aanmerking nemen die door een specifieke wetgeving/bepaling alleen worden gecreëerd (in plaats van de beperkingen die worden gecreëerd door het cumulatieve effect van verschillende wetten of bepalingen); en (ix) is het onderwerp geweest van belangrijke studies door rechtstheoretici zoals Robert Alexy, die een theoretisch/wiskundig kader hebben ontwikkeld om de 'afwegingstoets' van rechterlijke evenredigheid (d.w.z. de *stricto sensu*-toets) rationeler en objectiever te maken.

Verder benadrukt het hoofdstuk dat evenredigheid een van de belangrijkste algemene beginselen van het EU-recht is. Het is vastgelegd in zowel Artikel 5(4) VEU als Artikel 52(1) van het Handvest en beoogt de reikwijdte en intensiteit van EU-maatregelen te beperken en individuen te beschermen tegen indringende maatregelen door overheidsinstellingen. Zo merkt het hoofdstuk op dat, binnen de reikwijdte van het toepassingsgebied van het Unierecht, evenredigheid door het HvJ-EU kan worden gebruikt om de conformiteit van nationale maatregelen (verticaal) of EU-maatregelen (verticaal) met fundamentele rechten, verdragsvrijheden en andere algemene beginselen (primair EU-recht) te beoordelen. Het benadrukt verder dat - binnen het gebied van belastingen - evenredigheid het meest toegepaste beginsel van het EU-recht is.

Bovendien identificeert het hoofdstuk dat - binnen de rechtsorde en belastingorde van de EU - proportionaliteit (in zijn juridische en/of controledimensie) drie afzonderlijke maar gerelateerde functies vervult, namelijk een "publiekrechtelijke functie"; een "marktintegratiefunctie" en een "bestuurs- en bevoegdheidsfunctie" die in bepaalde gevallen kunnen samenkomen. Het identificeert verder dat, als gevolg van zijn verschillende functies en andere elementen, de proportionaliteitscontrole door het HvJ EU wordt uitgevoerd onder verschillende normen van toetsing die uitgesprokener en zichtbaarder zijn op het niveau van de noodzakelijkheidstest (tweede fase). Het hoofdstuk benadrukt dat deze normen variëren van de kennelijk ongepaste test (MIT) die doorgaans door het HvJ EU wordt toegepast op EU-beleidsmaatregelen, tot een norm van strikte toetsing onder (gewijzigde versies van) de minder beperkende alternatieve of maatregel (LRA/LRM)-test, die doorgaans niet alleen wordt toegepast op maatregelen van de lidstaten, maar ook op die van EU-instellingen met betrekking tot burgerlijke vrijheden, niet-economische en procedurele rechten en aspecten met betrekking tot sancties. Bovendien concludeert het hoofdstuk dat de hierboven besproken normen en criteria volledig van toepassing zijn op secundaire EU-wetgeving op het gebied van directe belastingen.

Daarom zou het HvJ EU, als gevolg van de MIT en tenzij fundamentele rechten van niet-economische aard sterk worden aangetast, normaal gesproken bepaalde bepalingen in EU-richtlijnen voor directe belastingen niet afschaffen omdat ze onevenredig zijn en dus onverenigbaar met het primaire EU-recht. Dit geeft de wetgever van de Unie een ruime mate van discretionaire bevoegdheid in situaties waarin het in wezen om een economisch belang gaat. In het licht van de toenemende goedkeuring van EU-belastingrichtlijnen, die steeds meer spanningen creëren met diverse aspecten van economische rechten, concludeerde het hoofdstuk ook dat deze lage toetsingsmaatstaf die het Hof hanteert (volgens de auteurs) heroverwogen zou moeten worden.

Het hoofdstuk stelt ook vast dat proportionaliteit, als controleprocedure, een opeenvolgende reeks juridische besluitvormingsfasen omvat die bestaan uit twee voorbereidende fasen (d.w.z. doelwaardigheid en inbreuk op rechten) en drie interne elementen (geschiktheids-, noodzakelijkheids- en proportionaliteitstests *strictu sensu*). In dit verband merkt het hoofdstuk op dat: (i), doelwaardigheid de legitimiteit van het doel of belang onderzoekt dat de publieke maatregel wil bevorderen; (ii) inbreuk op rechten inhoudt dat wordt beoordeeld of de maatregel een potentiële inbreuk op grondwettelijk beschermde rechten inhoudt, waarbij bovendien is vereist de proportionaliteitscontrole dat de voornoemde inbreuk gerechtvaardigd is op grond van de legitieme redenen die doorgaans door het Hof worden aanvaard (zodra de laatstgenoemde rechtvaardiging bestaat, kan de proportionaliteitscontrole worden toegepast); (iii) vereist is de geschiktheidstest - die doorgaans een gemakkelijk te overwinnen horde is - dat de middelen die door een publieke maatregel worden gebruikt, redelijkerwijs waarschijnlijk zijn om de doelstellingen ervan te bereiken (d.w.z. of er een logische relatie is tussen de aangenomen middelen en het legitieme publieke doel dat wordt nagestreefd); (iv) de noodzakelijkheidstoets, die de meeste zaken domineert waarin het HvJ EU een evenredigheidstoets uitvoert, onderzoekt of de maatregel noodzakelijk is om het doel te bereiken, door te overwegen of er andere minder beperkende middelen zijn die hetzelfde resultaat kunnen opleveren, waarbij deze test subjectieve elementen omvat en in het algemeen de plek is waar de verschillende toetsingsnormen die door het Hof worden gebruikt, worden gematerialiseerd; en (v) de proportionaliteit *strictu sensu*-test - die als een evenwichtsoefening de ultieme essentie of uitlaatklep van de controle is - onderzoekt of de maatregel de getroffen persoon geen opoffering van zijn belang oplegt die veel groter is dan de publieke voordelen die ermee worden beoogd. Deze laatste test is niet altijd door het HvJ EU toegepast bij het maken van de proportionaliteitscontrole.

Ten slotte benadrukt het hoofdstuk dat de eisen die worden gesteld door het rechtszekerheidsbeginsel intrinsiek verbonden zijn met die welke worden gesteld door het evenredigheidsbeginsel, aangezien het, om de evenredigheid van een bepaalde regel of bepaling te kunnen beoordelen, noodzakelijk is om eerst de reikwijdte en toepasselijkheid ervan (d.w.z. de breedte van de regel) nauwkeurig af te bakenen. Zo kan rechtszekerheid worden gebruikt als onderdeel van de evenredigheidscontrole op het gebied van het EU-belastingrecht.

Hoofdstuk 5 (*Het evenredigheidsbeginsel en de beleidsdimensie ervan*) bespreekt hoe het proportionaliteitsbeginsel wordt begrepen en toegepast in het beleidsgebied (d.w.z. hoe het beleidsmakers *ex-ante* moet begeleiden in het proces van het creëren van beleid) . Het hoofdstuk stelt eerst vast dat proportionaliteit basiselementen van beleidsanalyse en -evaluatie omvat. Hoewel het klassiek wordt gebruikt door rechtbanken bij *ex-post* gerechtelijke toetsing van beleid, wordt ook verwacht dat het proportionaliteitsbeginsel en de vereisten ervan beleidsmakers *ex-ante* moeten begeleiden in het proces van het creëren van beleid. In dit opzicht wordt vastgesteld dat er een langdurige professionele praktijk is die enerzijds de

juridische interne rechtentoetsing van dit beginsel (uitgevoerd door rechters en juridische adviseurs) scheidt van de beleidsanalyse van proportionaliteit (uitgevoerd door beleidsmakers en analisten) anderzijds.

Een belangrijke bevinding van dit hoofdstuk is dat de belangrijkste verschillen tussen de twee processen voor het beoordelen van proportionaliteit het volgende omvatten: (i) de volgorde van de betrokken stappen, (ii) de manier waarop de proportionaliteitstests worden uitgevoerd, en (iii) hun relatieve belang. Terwijl *ex-post* juridische proportionaliteit nauwer is, omdat het zich vooral bezighoudt met de vraag of een inbreuk op rechten gerechtvaardigd is of niet (waarbij vragen over beleidseffectiviteit aan beleidsmakers worden overgelaten), is de *ex-ante* proportionaliteitsbeoordeling op het beleidsgebied veel breder en diverser, omdat het zich bezighoudt met de vraag of het beleid effectief en efficiënt is in het bereiken van zijn doelen (waarbij inbreuken op rechten als bijproduct worden aangepakt). Ondanks de bovengenoemde verschillen, stelt het hoofdstuk ook vast dat er een sterke onderlinge afhankelijkheid is tussen de juridische en beleidsmatige analyse van proportionaliteit.

Verder merkt het hoofdstuk op dat de hierboven geïdentificeerde verschillen en onderlinge afhankelijkheden ertoe hebben geleid dat wetenschappers en beleidsmakers op zoek zijn gegaan naar een betere integratie van de beoordeling van de juridische proportionaliteit in de beleidsvormings- en wetgevingsprocessen. In het bijzonder wordt opgemerkt dat de stappen van de beleidsanalyse de beoordeling van de juridische proportionaliteit op de volgende manieren ten goede kunnen komen: (i) door de gedetailleerde feitelijke inspectie van het ongewenste fenomeen dat in de beleidsanalyse is gemaakt te gebruiken als achtergrond voor een rechterlijke toetsing van de waarde van het doel, (ii) door te vertrouwen op de gedetailleerde effectiviteitsschattingen die in de beleidsanalyse zijn gemaakt om de juridische analyse van de geschiktheidstest te informeren; en (iii) door rekening te houden met het bewijsmateriaal dat door het beleidsbepalende orgaan is gepresenteerd met betrekking tot het concrete doel en de verwachte impact van het beleid op rechten in het afwegingsgedeelte van de juridische proportionaliteitstest.

Bovendien stelt het hoofdstuk vast dat - op EU-niveau - de proportionaliteitsbeoordeling specifiek is geïntegreerd in de verschillende fasen en stappen van de beleidsvormings- en wetgevingsprocessen met concrete methoden en richtlijnen. Een belangrijk hulpmiddel van een dergelijk systeem is het EU Impact Assessment (IA)-programma van de Europese Commissie, dat EU-beleidsmakers helpt om *ex-ante te bepalen* of een bepaalde beleidsmaatregel wel of niet voldoet aan het proportionaliteitsbeginsel. Bovendien stelt het hoofdstuk vast dat, gezien de mate van discretionaire bevoegdheid die de EU-wetgever op bepaalde gebieden (bijv. belastingen) wordt geboden, het HvJ EU zich normaal gesproken niet zou bemoeien met de inhoudelijke conclusies die worden getrokken uit voorbereidende documentatie zoals IA's die door de EU-Commissie zijn opgesteld. Tot slot stelt het hoofdstuk vast dat - ondanks zowel de succesvolle integratie van de proportionaliteitsbeoordeling in het EU-wetgevingsproces als de begrijpelijke eerbied die het HvJ EU geeft aan discretionaire beleidskeuzes van de EU - IA's die door de Europese Commissie zijn gemaakt, niet de heilige graal zijn en dat hun kwaliteit en nauwkeurigheid niet als vanzelfsprekend mogen worden beschouwd. Het hoofdstuk benadrukt dat IA-rapporten geen wondermiddel zijn dat er effectief voor zorgt dat een EU-maatregel proportioneel is. Dit komt vooral doordat de IA's van de EU-Commissie doorgaans meerdere valkuilen of gebreken kunnen hebben. Daarom concludeert het hoofdstuk dat het HvJ-EU niet blindelings en volledig op dergelijke documenten moet vertrouwen bij het maken van de proportionaliteitsbeoordeling van EU-maatregelen die discretionaire beleidskeuzes met zich meebrengen.

Deel III van deze studie is getiteld "**DAC7's Proportionality from a policy perspective**" en bevat de analyse die nodig is om het tweede deel van de onderzoeksvraag van deze studie te beantwoorden, namelijk of DAC7-regels voor digitale platforms consistent zijn met het EU-evenredigheidsbeginsel vanuit een belastingbeleidsperspectief. Deel III bestaat uit twee hoofdstukken.

Hoofdstuk 6 (*Beoordeling van het beleidsvormingsproces van DAC7*) beoordeelt het beleidsvormingsproces dat de EU-Commissie heeft uitgevoerd bij de goedkeuring van DAC7. Het hoofdstuk stelt eerst vast dat - ondanks de waardevolle en grondige beleidsanalyse die de EU-Commissie heeft uitgevoerd bij het ontwerpen en voorstellen van DAC7 - bij de beoordeling van het beleidsvormingsproces (vijf stappen) dat heeft geleid tot het DAC7-voorstel in het licht van de hierboven gemaakte overwegingen, verschillende aspecten zijn geïdentificeerd waarover de EU-Commissie beter had kunnen nadenken en de vereisten die het evenredigheidsbeginsel op dit gebied oplegt, had kunnen respecteren.

Wat betreft de specificatie van het ongewenste fenomeen en het probleem dat door DAC7 moet worden aangepakt (stappen 1 en 2 van het beleidsvormingsproces), identificeert het hoofdstuk drie kwesties van de beleidsanalyse van de Europese Commissie die zorgen oproepen over proportionaliteit: (i) het ontbreken van een grondige identificatie van de "moeilijk te belasten groep" die het ongewenste fenomeen creëert dat DAC7 wil aanpakken; (ii) het ontoereikende bewijs waarop de Commissie zich baseert om de EU-belastingkloof te berekenen die DAC7 uiteindelijk wil aanpakken; en (iii) het ontbreken van aandacht voor de impact die de discussies over de "status van platformwerkers" hebben op het probleem dat door de beleidsmaatregel moet worden opgelost.

Wat betreft de identificatie en specificatie van beleidsopties (stap 3), stelt het hoofdstuk de gebrekkige bewuste inspanning van de Commissie ter discussie om tijdens het ontwerpproces van DAC7 een breder spectrum aan beleidsalternatieven te identificeren dan die welke werden overwogen, evenals het verzuim om de implicaties te overwegen die de verschillende beleidssubopties hadden kunnen hebben bij interactie met de OECD Model Rules. Verder bekritiseert het hoofdstuk dat veel van de zorgen en kwesties die door belanghebbenden werden geuit tijdens het openbare consultatieproces over DAC7 slechts oppervlakkig werden behandeld of, wat nog erger is, helemaal niet werden aangepakt door de beleidsanalyse van de EU-Commissie.

Het hoofdstuk concludeert wat betreft de impact en vergelijkbaarheid van beschikbare opties dat verschillende geïdentificeerde onzekerheden en aannames van de EU-Commissie het mogelijk maken om te betwijfelen of de kosten-batenanalyse van de IA van de EU-Commissie een goed op bewijsmateriaal gebaseerde studie van de effectiviteit en efficiëntie van de verschillende beleidsopties opleverde. Verder merkt het hoofdstuk op dat de impactanalyse van de rechten van de Commissie niet alleen tekortschiet vanwege de oppervlakkigheid, maar ook omdat er bepaalde fundamentele rechten en vrijheden zijn die door het initiatief zouden kunnen worden beïnvloed en die de IA negeerde.

Ten aanzien van de keuze voor de voorkeursoptie (stap 5) concludeert het hoofdstuk dat de korte, algemene en vage conclusie van de IA over proportionaliteit is gebaseerd op twijfelachtig bewijs en daarom verder moet worden onderbouwd. Een dergelijke conclusie werd bereikt zonder rekening te houden met verschillende inhoudelijke beleidskwesties die door de voorkeursoptie naar voren werden gebracht (bijv. over inclusiviteit, handhavingsuitdagingen, enz.), die van invloed hadden kunnen zijn op de uiteindelijke beslissing van de Commissie en de Raad over DAC7.

Tot slot, en ondanks dat het niet strikt deel uitmaakt van de proportionaliteitsbeoordeling, benadrukt het hoofdstuk dat de uiteindelijke beleidskeuze van de EU om het ongewenste fenomeen aan te pakken via een EU-wettelijke maatregel als passend wordt beschouwd. Wanneer de context waarin de maatregel werd besproken en het spectrum van beleidsbenaderingen dat op dat moment beschikbaar was, in overweging worden genomen, is de voorkeur die de EU gaf aan de invoering van een gestandaardiseerd verplicht informatieverstrekkingssysteem in combinatie met AEOI - naar de mening van de auteur - een juiste beleidskeuze. Het hoofdstuk verduidelijkt dat de bovenstaande verklaring niet impliceert dat DAC7 een perfecte beleidsmaatregel is, omdat er, zoals aangegeven in hoofdstuk 7, verschillende inhoudelijke beleidskwesties zijn die door deze maatregel worden opgeworpen en die op korte en lange termijn kunnen worden aangepakt en verbeterd.

Hoofdstuk 7 (*Beoordeling van de proportionaliteit van DAC7 als beleids optie*) beoordeelt of de DAC7-regels voor digitale platforms, zoals aangenomen door de EU-Raad, consistent zijn met het EU-evenredigheidsbeginsel vanuit een beleidsperspectief. Het hoofdstuk stelt eerst vast dat de EU-beleidsinterventie die is belichaamd in DAC7 een noodzakelijke en zeer welkome maatregel was. Een maatregel van deze aard was niet alleen nodig om de belastingtransparantie te verbeteren voor verkopers die actief zijn in de deel- en gig-economie (die een hoog risico op belastingontduiking met zich meebracht en een ongelijk speelveld creëerde), maar ook om de nalevingskosten van PO's tot een minimum te beperken door een gemeenschappelijke EU-rapportagestandaard te bieden.

Verder concludeert het hoofdstuk dat DAC7 verschillende beleidskenmerken heeft die de proportionaliteit van de interventie behouden, omdat ze een goede balans vormen tussen de noodzaak om het ongewenste fenomeen effectief te voorkomen, enerzijds, en de eisen om niet verder te gaan dan wat nodig is om een dergelijk doel te bereiken, anderzijds. Deze kenmerken verwijzen naar de algemene beleidsaanpak die is vastgelegd in de richtlijn, de uitgebreide reikwijdte ervan, de flexibiliteit van de due diligence- en rapportagevereisten en de basisrichtlijnen voor lidstaten die bijdragen aan het waarborgen van een effectieve en coherente handhaving. Een duidelijk voorbeeld van de compromissen die zijn bereikt door de DAC7-regels is de opname van niet-EU PO's in de reikwijdte van DAC7 (effectiviteit) en de parallelle invoering van een uitschakelmechanisme dat dubbele en buitenlandse rapportage voorkomt (efficiëntie). In dit verband benadrukt het hoofdstuk dat de verschillende positieve aspecten van DAC7 als beleidsmaatregel bijdragen aan het waarborgen dat EU-belastingadministraties toegang hebben tot kwaliteitsinformatie om te controleren of platformverkopers hun eerlijke deel van de belastingen betalen, terwijl de nalevingskosten voor bedrijven tot een minimum worden beperkt door een gemeenschappelijke EU-rapportagestandaard te bieden. Tevens is gebleken dat deze aspecten ertoe bijdragen dat DAC7 een maatregel is die in overeenstemming is met de proportionaliteitsvereisten die gelden in het beleidsterrein.

Een belangrijke bevinding van dit hoofdstuk is dat, ondanks de vele positieve kenmerken van DAC7, er ook specifieke problemen met het belastingbeleid en/of inconsistenties zijn in de aangenomen versie van een dergelijke richtlijn, die - volgens de auteurs - zorgen over de substantiële proportionaliteit oproepen. Dergelijke problemen hebben betrekking op (i) het ontbreken van EU-richtlijnen voor DAC7; (ii) de inconsistente reikwijdte van de regels (d.w.z. over- en onderinclusiviteit); (iii) de onvoldoende samenhang, consistentie en interoperabiliteit tussen DAC7 en andere beleidslijnen/wetgeving (d.w.z. inefficiënties in gegevensrapportage, overlapping met andere rapportagekaders, inconsistentie met lopende EU-voorstellen en mismatches met de OESO-modelregels); (iv) enkele handhavingssuitdagingen die door DAC7 worden opgeworpen (bijv. gebrek aan uniforme sancties tussen lidstaten, extraterritoriale handhaving van niet-EU PO's); en (v) andere diverse beperkingen die van invloed zijn op dit

kader (d.w.z. het ontbreken van GVS en het slechte gebruik van de informatie verkregen door belastingdiensten). Deze problemen geven aanleiding tot zorgen over proportionaliteit omdat ze: (i) de effectiviteit en efficiëntie van DAC7 ondermijnen (die, zoals beschreven in Hoofdstuk 6, centrale elementen zijn in de beoordeling van het proportionaliteitsbeleid); (ii) uiteindelijk onnodige nalevings- en administratieve lasten creëren voor externe PO's (met name het MKB) en belastingdiensten; en/of (iii) ongelijkheden, verstoringen of concurrentievoordelen creëren tussen belastingbetalers en externe PO's.

Van alle beleidskwesties van DAC7 concludeert het hoofdstuk dat de meest ernstige vanuit een proportionaliteitsperspectief die zijn die verband houden met de overinclusieve reikwijdte en het gebrek aan integratie met andere gedeeltelijk overlappende belastingrapportagevereisten die van toepassing zijn op PO's (met name in de btw). Het eerste aspect dat hierboven is genoemd, zorgt ervoor dat de regels verder gaan dan wat nodig is (bijvoorbeeld niet alleen de deel- en gig-economie, maar de bredere platformeconomie), terwijl het tweede de voordelen van de EU-interventie ondermijnt en/of vermindert (die gericht was op het vereenvoudigen van de naleving en ervoor zorgen dat bedrijven slechts aan één set rapportageverplichtingen hoeven te voldoen op verschillende belastinggebieden binnen de EU). In beide gevallen is er een duidelijke inmenging van DAC7 in de rechten van belastingbetalers en externe PO's (zie hoofdstukken 8 en 9).

Ten slotte benadrukt het hoofdstuk dat (ondanks de verschillende niveaus van intensiteit/ernstigheids van alle bovengenoemde kwesties en hun negatieve gevolgen) verschillende aspecten van DAC7 niet lijken te passen bij het geïdentificeerde beleidsprobleem en de doelstellingen die deze EU-interventie nastreeft. Op basis hiervan concludeert het hoofdstuk dat hoewel DAC7 over het algemeen een beleidsmaatregel is die zich houdt aan het proportionaliteitsbeginsel, het desalniettemin bepaalde specifieke elementen heeft die de balans van de maatregel en dus de proportionaliteit ervan in gevaar brengen.

Deel IV van deze studie is getiteld "*DAC7's proportionaliteit vanuit een juridisch perspectief*". Dit deel bevat de analyse die nodig is om het eerste deel van de onderzoeksvraag van deze studie te beantwoorden. Deel IV bestaat uit twee hoofdstukken.

Hoofdstuk 8 (*Beoordeling van de inmenging van DAC7 in fundamentele rechten*) analyseert wat de impact is van de regels van DAC7 voor digitale platforms op de fundamentele EU-rechten van zowel belastingbetalers als derden. Met betrekking tot de vraag of DAC7 een inmenging of beperking van de **vrijheid van ondernemerschap creëert** (Artikel 16 van het Handvest), stelt het hoofdstuk vast dat: (i) de verplichtingen die zijn voorzien voor digitale platforms over het algemeen geen beperking van de vrijheid van ondernemerschap van externe RPO's creëren als gevolg van de nalevingskosten die dergelijke verplichtingen creëren. Het hoofdstuk benadrukt echter dat dit niet noodzakelijkerwijs het geval is bij het omgaan met MKB-RPO's, waar inmengingen mogelijk zijn en potentieel gerechtvaardigd zouden zijn; (ii) de sanctie om te voorkomen dat niet-conforme RPO's in de EU opereren een beperking van dergelijke vrijheid creëert die ook gerechtvaardigd lijkt; en (iii) de sanctie van het blokkeren van de rekening van verkopers en/of het inhouden van hun vergoeding, ook een gerechtvaardigde beperking van deze vrijheid creëert. In het hoofdstuk wordt ook opgemerkt dat in alle gevallen waarin gerechtvaardigde beperkingen bestaan, de geldigheid ervan onder het EU-recht uiteindelijk afhangt van hun evenredigheid (hoofdstuk 10).

Over de vraag of DAC7 een inmenging of beperking van **eigendomsrechten creëert** (Artikel 17 van het Handvest), stelt het hoofdstuk dat het antwoord op de vraag of eigendomsrechten van RPO's aanzienlijk worden beperkt door de kosten voor naleving van belastingen die door DAC7 worden opgeworpen, uiteindelijk afhangt van de relatieve omvang van dergelijke kosten

in elk geval en of deze aanvaardbaar (buitensporig) zijn of niet. Het hoofdstuk merkt op dat de laatste beoordeling intrinsiek verbonden is met die van evenredigheid (hoofdstuk 10). Dit komt omdat bepaalde vaste nalevingskosten een compleet andere last kunnen vormen voor RPO's die bestaan uit grote multinationals met aanzienlijke middelen, dan voor het MKB en startups met beperkte capaciteiten. Daarom benadrukt het hoofdstuk dat het antwoord op de vraag of er sprake is van een beperking uiteindelijk afhangt van de vraag of de nalevingskosten onevenredig worden bevonden of niet (aangezien dergelijke kosten gerechtvaardigd zouden zijn door de noodzaak om de betaling van belastingen veilig te stellen).

Wat betreft de implicaties van DAC7 voor het vreedzame bezit van gestructureerde data door RPO's zelf, concludeert het hoofdstuk dat de data die door RPO's onder DAC7 worden verzameld, schoongemaakt, geverifieerd, gemonitord en gestructureerd, uitgesloten zouden worden van de beschermingsomvang van het sui generis databankrecht (SGDR) zoals voorzien in de Databankrichtlijn. Dit betekent dat databanken die door RPO's onder DAC7 zijn voorbereid, ook uitgesloten zouden worden van de potentiële kwalificatie van IP die beschermd is onder Artikel 17 van het Handvest.

Als het gaat om de de vraag of DAC7 een inmenging of beperking creëert in de rechten die voortvloeien uit het **verbod op gedwongen arbeid** (Artikel 5 van het Handvest) , concludeert het hoofdstuk dat, zelfs wanneer de mogelijkheid om dit recht toe te passen op rechtspersonen niet kan worden uitgesloten, het twijfelachtig lijkt of de RPO's die bestaan uit rechtspersonen erin zouden kunnen slagen bescherming te claimen onder een dergelijke bepaling. Bovendien, zelfs als een dergelijke bepaling door een rechtbank wordt toegepast, stelt het hoofdstuk vast dat het bestaan van een schending van het verbod uiteindelijk zou afhangen van de "normale omvang" (proportionaliteit) van de nalevingskosten waarmee RPO's die onderworpen zijn aan DAC7 in het specifieke geval worden geconfronteerd.

Ten aanzien van de vraag of DAC7 een inmenging of beperking creëert in **privacy- en gegevensbeschermingsrechten** (Artikel 7 van het Handvest en AVG) stelt het hoofdstuk vast dat: (i) het verzamelen, opslaan en rapporteren van gevoelige informatie over belastingbetalers en externe RPO's onder DAC7 (d.w.z. gegevensverwerking) neerkomt op een algemene beperking en/of inmenging in hun fundamentele rechten met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens onder Artikelen 7 en 8 van het Handvest en secundair EU-recht op dit gebied (AVG); (ii) een dergelijke inmenging bestaat met betrekking tot platformverkopers die zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn (wanneer de informatie gevoelige financiële gegevens bevat, zoals bankrekeningnummer, ontvangen vergoeding, enz.). Er werd opgemerkt dat de geïdentificeerde inmenging ook zou bestaan met betrekking tot RPO's, aangezien zij ook onder DAC7 gevoelige gegevens over hun bedrijven moeten rapporteren (bijv. ingehouden vergoedingen voor de gefaciliteerde transacties); en (iii) de algemene beperkingen die DAC7 veroorzaakt aan de hierboven geïdentificeerde gegevensrechten van zowel belastingbetalers als RPO's, gerechtvaardigd zijn op basis van de noodzaak om belastingontduiking en -ontwijking onder platformverkopers aan te pakken. Daarom wordt ook in dit geval opgemerkt dat de geldigheid van de hierboven genoemde gerechtvaardigde beperking uiteindelijk afhangt van de vraag of deze als noodzakelijk wordt beschouwd en een passende rechtsgrondslag (evenredigheid) heeft.

In ieder geval benadrukt het hoofdstuk dat - wanneer beoordeeld in het licht van de normen voor gegevensbescherming die zijn opgelegd onder de AVG - DAC7 verschillende positieve kenmerken en aandachtspunten vertoont. In dit verband wordt opgemerkt dat de positieve aspecten het feit omvatten dat DAC7: (i) in het algemeen het beginsel van gegevensminimalisatie respecteert (bepaalde opgenomen gegevenspunten zijn echter twijfelachtig omdat ze niet noodzakelijk lijken); (ii) uitdrukkelijk voorziet in waarborgen voor

gegevensbescherming binnen de DAC; (iii) in overeenstemming is met het beginsel van opslagbeperking; en (iv) de reikwijdte van ontvangers van de automatisch uitgewisseld informatie beperkt tot de relevante lidstaten. Aan de andere kant identificeerde het hoofdstuk ook dat DAC7 risico's/zorgen creëert bij het overwegen van de mogelijkheid dat EU-lidstaten: (i) gegevens uitwisselen met derde landen die geen normen voor gegevensbescherming hebben zoals de AVG; (ii) de verzamelde gegevens delen met andere overheidsinstanties en/of -niveaus. Tot slot wordt opgemerkt dat DAC7 ook enkele specifieke conflicten kan creëren tussen de verplichtingen die worden opgelegd aan externe RPO's (gegevensbeheerders) onder dergelijke belastingrichtlijnen en de AVG.

Ten slotte, over de vraag of DAC7 een inmenging of beperking creëert in **procedurele rechten** (het recht op verdediging voorzien in Artikel 48(2) van het Handvest, het recht om te worden gehoord zoals verankerd in Artikel 41(2)(a) van het Handvest; en het recht op een doeltreffende voorziening en een eerlijk proces zoals bedoeld in Artikel 47 van het Handvest) doet het hoofdstuk de volgende bevindingen. Ten eerste stelt het hoofdstuk vast dat - afgezien van twee minimale procedurele waarborgen voorzien door DAC7 met betrekking tot de handhaving van haar verplichtingen (d.w.z. sancties) - de Richtlijn geen specifieke procedurele regels biedt om de bescherming van de rechten van de RPO's en Verkopers om gehoord te worden te waarborgen, noch hun recht op een doeltreffende voorziening of een eerlijk proces, die worden gegarandeerd door het Handvest. Aldus wordt geconcludeerd dat de Richtlijn ruimte laat voor mogelijke inmengingen in die fundamentele rechten. Echter, aangezien het de bevoegdheid van EU-lidstaten is om hun eigen nationale procedureregels vast te stellen om de uitoefening en handhaving van EU-recht te regelen, en om de voorwaarden, reikwijdte en grenzen van het procedurele recht in de context van sancties die worden toegepast onder de DAC7 te bepalen, concludeert het hoofdstuk dat DAC7 zelf geen manifeste inmengingen creëert met deze fundamentele rechten van RPO's en verkopers die worden beschermd onder het Handvest. Bovendien wordt opgemerkt dat in het hypothetische geval dat dergelijke inmengingen en/of beperkingen zich voordoen, deze uiteindelijk aan de lidstaat zouden kunnen worden toegeschreven en niet aan de maatregel van de Unie.

Hoofdstuk 9 (*Beoordeling van de inmenging van DAC7 in verdragsvrijheden en rechtszekerheid*) analyseert wat de impact is van de regels van DAC7 voor digitale platforms op de EU-verdragsvrijheden en het recht op rechtszekerheid van zowel belastingbetalers als derden. Ten eerste, met betrekking tot de vraag of DAC7 een beperking creëert van **de vrijheid om diensten te verlenen** (Artikel 56 VWEU), stelt het hoofdstuk vast dat DAC7 in het algemeen geen dergelijke inmenging creëert, voornamelijk omdat deze richtlijn: (i) uniform van toepassing is op alle EU RPO's (en zelfs niet-EU RPO's) en op binnenlandse en grensoverschrijdende transacties van verkopers; (ii) mogelijke en ernstigere beperkingen heeft voorkomen die hadden kunnen worden gecreëerd door de eenzijdige invoering van uiteenlopende binnenlandse rapportageverplichtingen door de lidstaten; en (iii) geen directe of indirecte discriminatie creëert tussen grensoverschrijdende en binnenlandse situaties, noch een niet-discriminerende fiscale belemmering die de markttoegang beperkt.

Ten tweede, als een voorlopig punt om vervolgens de mogelijke inmenging van DAC7 in het rechtszekerheidsbeginsel aan te pakken, bespreekt het hoofdstuk de **waarde van OESO-materialen om DAC7 te interpreteren**. Op basis van het feit dat de preambule van DAC7 en de *travaux préparatoires* expliciet verwijzen naar de OECD MRs, concludeert het hoofdstuk dat – hoewel ze niet uitdrukkelijk als zodanig worden genoemd – de laatstgenoemde regels, evenals de richtlijnen die de OECD heeft opgesteld om ze aan te vullen, deel uitmaken van de context, het doel en de geschiedenis van de richtlijn die op basis daarvan is opgesteld. Daarom, hoewel DAC7-bepalingen en -definities hun eigen betekenis en doelen hebben, die nog door

het HvJ EU moeten worden verduidelijkt, is het hoofdstuk van mening dat – hoewel niet juridisch bindend – de OECD MRs en de bijbehorende richtlijnen deel uitmaken van de context van de richtlijn en moeten worden gebruikt als een bron van interpretatie en illustratie. Het hoofdstuk merkt op dat dit alleen het geval zou zijn met betrekking tot hun gemeenschappelijke elementen en niet met betrekking tot aspecten waarin de EU is afgeweken van de OECD MRs (bijv. carve out voor kmo's RPO's).

Ten slotte, met betrekking tot de vraag of DAC7 een inmenging en/of beperking van het rechtszekerheidsbeginsel creëert, **stelt** het hoofdstuk vast dat, in het licht van de jurisprudentie van het HvJ-EU, de richtlijnen die zijn gepubliceerd door de OESO en de lidstaten en de afstemming tussen laatstgenoemden, de brede en open concepten en definities die zijn opgenomen in DAC7 klachten zijn van de vereisten die door dat beginsel worden opgelegd. Daarom concludeert het hoofdstuk dat de onduidelijkheden rondom DAC7-concepten en -definities geen inmengingen en/of beperkingen creëren voor RPO's en de rechten van verkopers die voortvloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel. Dit is voornamelijk gerechtvaardigd op basis van het feit dat het, door te vertrouwen op binnenlandse en/of externe OESO-richtlijnen, in de grote meerderheid van de gevallen niet onmogelijk of onredelijk moeilijk zou zijn voor RPO's en/of verkopers om vast te stellen wanneer en binnen welk tijdsbestek zij onderworpen kunnen zijn aan DAC7-rapportage.

Hoofdstuk 10 (*Toepassen van de wettelijke proportionaliteitstests op DAC7*) . Voortbouwend op de achtergrond en bevindingen van hoofdstukken 4, 8 en 9, biedt dit hoofdstuk een specifieke juridische beoordeling van de proportionaliteit van DAC7-regels voor digitale platforms in het licht van de drievoudige test die het HvJ-EU onder dit principe gebruikt.

Wat betreft de **eerste voorlopige fase van de proportionaliteitscontrole (d.w.z. doelwaardigheid)** stelt het hoofdstuk vast dat onder de doelstellingen van DAC7 geen onwaardige redenen zijn (bijv. sektarisch, voorkeuren) die de legitimiteit van genoemde doelen in gevaar zouden kunnen brengen. Op die basis merkt het hoofdstuk op dat DAC7 inderdaad legitieme doelen of belangen nastreeft en dat de geïdentificeerde inbreuken op rechten die door deze richtlijn worden veroorzaakt (hoofdstukken 8 en 9), bijgevolg niet opzettelijk zijn, maar slechts een incidenteel gevolg van de beleidsuitvoering. Het hoofdstuk concludeert dus dat DAC7 de eerste voorlopige fase van de proportionaliteitscontrole doorstaat.

Met betrekking tot de **tweede voorlopige fase van de evenredigheidscontrole ("schending van rechten")** benadrukt het hoofdstuk dat dit aspect is beoordeeld in hoofdstukken 8 en 9 van deze studie. Het merkt verder op dat de specifieke analyse van de vraag of DAC7 inmengingen of beperkingen creëert op fundamentele rechten, verdragsvrijheden en algemene beginselen heeft geleid tot de conclusie dat er inderdaad bepaalde specifieke elementen en/of aspecten van deze richtlijn zijn die dergelijke beperkingen kunnen creëren. Deze elementen en/of aspecten hadden betrekking op (i) de kosten voor naleving van de belastingwetgeving die werden gecreëerd door de due diligence- en rapportageverplichtingen van DAC7; (ii) de niet-monetaire boetes die waren voorzien voor niet-conforme RPO's en verkopers; (iii) het verzamelen, opslaan, rapporteren en uitwisselen (d.w.z. verwerken) van persoonsgegevens van zowel belastingbetalers als externe RPO's; en (iv) de overmatige reikwijdte en/of breedte van DAC7.

Bij de toepassing van de drie interne fasen van de evenredigheidscontrole die het HvJ EU normaal gesproken gebruikt (d.w.z. geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid *in strikte zin*) **op de vier bovengenoemde zaken waarin inbreuken op en/of beperkingen van rechten werden vastgesteld, komt het hoofdstuk tot de conclusies** die ook zijn samengevat in het schema aan het einde van Hoofdstuk 10 (zie Figuur 14. Overzicht: Toepassing van de juridische evenredigheidstoets op DAC7 hieronder).

Over de evenredigheid van de kosten voor naleving van belastingwetgeving die voortvloeien uit de verplichtingen van DAC7 (aspect 1) concludeert het hoofdstuk het volgende. Aangezien de mate waarin dergelijke nalevingskosten en/of lasten de vrijheid van RPO's om een bedrijf te voeren en eigendomsrechten kunnen belemmeren, afhankelijk is van de relatieve omvang van dergelijke kosten in elk geval, is de vraag die moet worden beantwoord wanneer nalevingskosten die voortvloeien uit een maatregel als DAC7 een niveau bereiken waarop ze buitensporig worden voor een bepaalde RPO? Bij het beantwoorden van deze vraag stelt het hoofdstuk vast dat (i) er in het EU-recht geen strikte kwantitatieve criteria zijn om te definiëren vanaf welk punt de kosten voor naleving van belastingwetgeving die RPO's ondervinden als gevolg van DAC7 onevenredig hoog zouden worden en (ii) dit zou moeten worden gedefinieerd door middel van een beoordeling per geval of *ad hoc* van het HvJ EU, waarbij onder andere rekening wordt gehouden met de specifieke situatie van de aanvrager (bijvoorbeeld of de RPO een MNE of een MKB, start-up of scale-up, enz. is) en in hoeverre een dergelijke last door laatstgenoemde kan worden gedragen. Als gevolg van de onmogelijkheid om in abstracto te bepalen wanneer de kosten van naleving van de belastingwetgeving door RPO's als gevolg van DAC7 (evenals andere administratieve lasten van de belasting) onevenredig worden, concludeert het hoofdstuk dat het niet mogelijk is om een definitief antwoord te geven op de evenredigheid van dit aspect van DAC7. Het merkt verder op dat een dergelijk antwoord uiteindelijk zou afhangen van de feiten, omstandigheden en kwantitatieve drempel die de rechtbank in overweging neemt bij het maken van de evenredigheidsbeoordeling. Met de bovengenoemde beperkingen in gedachten, maakt het hoofdstuk een evenredigheidsanalyse die zich specifiek richt op het aspect van DAC7 dat de meest significante nalevingskosten of -lasten creëert (d.w.z. de due diligence-vereisten).

Bij het toepassen van de drievoudige "juridische" proportionaliteitstest op de due diligence-vereisten van DAC7 komt het hoofdstuk tot de volgende conclusies. Ten eerste, met betrekking tot de "geschiktheidstest", is gebleken dat de introductie van de due diligence-vereisten van DAC7, die gericht zijn op het waarborgen van de kwaliteit en nauwkeurigheid van de gegevens van verkopers, consistent is en een logische relatie heeft met de doelstellingen van de maatregel. De due diligence-vereisten worden dus als geschikt beschouwd en slagen voor de eerste fase van de proportionaliteitstest. Ten tweede, met betrekking tot de "noodzakelijkheidstest", stelt het hoofdstuk dat de due diligence-verplichting die is voorzien in DAC7, RPO's verplichtingen oplegt om informatie te onderzoeken en te zoeken om de gegevens van verkopers te valideren, die geen duidelijke grenzen heeft en daarom veel verder kan gaan dan de reikwijdte van de gegevens waarover RPO's al beschikken of controle hebben als onderdeel van hun normale bedrijf, wat extra nalevingslasten creëert. Daarom merkt het hoofdstuk op dat er een "minder beperkende maatregel" zou kunnen bestaan en dat de "noodzakelijkheidstest" van proportionaliteit zou mislukken. Het hoofdstuk benadrukt echter dat de auteur twijfelt of het Hof tot een soortgelijke conclusie zou komen. Dus zelfs als er "minder beperkende maatregelen" zijn met betrekking tot de due diligence-vereisten en -procedures van DAC7, merkt het hoofdstuk op dat het HvJ EU hoogstwaarschijnlijk de noodzaak van dit aspect van DAC7 zal verdedigen. Ten derde, met betrekking tot de "*Strictu sensu*-test", wordt vastgesteld dat - in de meeste gevallen - de "lichte" inbreuken op rechten die worden veroorzaakt door de nalevingslasten die worden veroorzaakt door de due diligence-vereisten van DAC7, niet opwegen tegen het "hoge" niveau van tevredenheid van het doel om belastingontwijking en -ontduiking te bestrijden en/of te voorkomen. Daarom concludeert het hoofdstuk dat een dergelijk aspect van DAC7 ook de proportionaliteit *strictu sensu* -test zou doorstaan, wat niet noodzakelijkerwijs het geval zou zijn wanneer de zaak betrekking heeft op MKB-RPO's.

Tot slot roept het hoofdstuk bij het beoordelen van de evenredigheid van de nalevingskosten die door DAC7 worden opgeworpen, de vraag op of er rekening moet worden gehouden met een dergelijke maatregel alleen of met het cumulatieve effect dat wordt gecreëerd door verschillende due diligence- en rapportageverplichtingen die van toepassing zijn op RPO's, die gedeeltelijk overlappen met DAC7. In dit verband wordt opgemerkt dat - volgens de auteurs - de uitkomst van de evenredigheidstest in een dergelijk geval behoorlijk anders zou kunnen zijn. In dit verband concludeert het hoofdstuk dat - afhankelijk van de omstandigheden van het geval en het vermogen van een RPO om de gelijktijdige toepassing van deze kaders aan te tonen - wanneer 'samengenomen', de fiscale nalevingskosten die worden opgeworpen door de verschillende due diligence- en rapportageverplichtingen die van toepassing zijn op RPO's in de EU, door het HvJ-EU in aanmerking moeten worden genomen bij het toepassen van de juridische evenredigheidstest om de omvang van dergelijke kosten te beoordelen.

Wat betreft **de proportionaliteit van de niet-monetaire sancties van DAC7 (aspect 2)**, namelijk de sanctie in laatste instantie die bestaat uit het verhinderen van niet-EU RPO om te opereren in de interne markt en het blokkeren van rekeningen van verkopers en/of het inhouden van hun beloning), concludeert het hoofdstuk het volgende. Ten eerste, ten aanzien van de geschiktheidstest stelt het hoofdstuk vast dat deze twee sancties consistent lijken te zijn en een logische relatie hebben met de doelstellingen van DAC7. Zo wordt, ondanks bepaalde extrinsieke beperkingen met betrekking tot extraterritoriale handhaving, vastgesteld dat - althans vanuit een theoretisch standpunt - beide sancties geschikt zijn om de doelstellingen van DAC7 te bereiken en het HvJ EU deze conclusie hoogstwaarschijnlijk zal verdedigen. Ten tweede, wat betreft de noodzaakstest, merkt het hoofdstuk op dat - voor beide sancties - er inderdaad andere mogelijke minder beperkende maatregelen zijn die een gelijk afschrikkend effect hebben en die hadden kunnen worden aangenomen. Er wordt echter benadrukt dat - naar de mening van de auteurs - het HvJ EU dergelijke alternatieven hoogstwaarschijnlijk niet zal overwegen bij het toepassen van de noodzakelijkheidstest. Verder wordt vermeld dat de minimale procedurele waarborgen die zijn voorzien in DAC7 zouden helpen het beperkende effect dat deze niet-monetaire sancties kunnen hebben te verminderen door ervoor te zorgen dat ze alleen in gerechtvaardigde gevallen van toepassing zijn. Daarom concludeert het hoofdstuk, zelfs wanneer minder beperkende alternatieven werden geïdentificeerd, dat het onzeker is of de niet-monetaire sancties van DAC7 die zijn voorzien in DAC7 de noodzakelijkheidsfase van de evenredigheidscontrole zouden doorstaan. Ten derde, met betrekking tot de "*S trictu sensu*-test", stelt het hoofdstuk vast dat de niet-monetaire sancties ernstige inbreuken op rechten creëren omdat het verbieden van RPO's om in de Unie te opereren, het blokkeren van accounts van verkopers op platforms of het inhouden van het totale inkomen dat door verkopers wordt verdiend in ruil voor hun diensten, een directe en ernstige schade of beperking van hun recht om een bedrijf te voeren impliceert. Het hoofdstuk stelt ook vast dat deze sancties daarentegen, en voornamelijk vanwege hun sterke afschrikkende werking, in staat zijn om een "hoog" niveau van bevrediging van het algemeen belang dat door de maatregel wordt nagestreefd, te bereiken. Als gevolg van de pariteit tussen de mate van inmenging in rechten en de mate waarin aan het publieke doel wordt voldaan, concludeert het hoofdstuk dat de proportionaliteitstoets *in stricto sensu* een beoordeling per geval vereist en helaas niet doorslaggevend is.

Wat betreft **de proportionaliteit van de verwerking van persoonsgegevens onder DAC7 (aspect 3)** komt het hoofdstuk tot de volgende conclusies. Ten eerste is met betrekking tot de geschiktheidstest gebleken dat het verzamelen en indienen bij de nationale belastingadministraties van de lidstaten van gedetailleerde informatie over de kenmerken van verkopers, het belastbare inkomen en relevante activiteiten die via RPO's worden uitgevoerd,

duidelijk geschikt is om het doel van DAC7 te bereiken om belastingfraude, belastingontduiking en belastingontwijking te voorkomen. Evenzo is het hoofdstuk van mening dat het vereiste voor RPO's om gegevens over zichzelf te rapporteren ook geschikt is, omdat het de lidstaten waarschijnlijk in staat zal stellen de rechtspersoon te identificeren die (vanwege het faciliteren van de relevante activiteiten van verkopers) verplicht is om hun gegevens te verzamelen, valideren en rapporteren aan de belastingadministraties. Dus, onverminderd bepaalde twijfels die door de auteur zijn geuit, worden in het algemeen het verzamelen en rapporteren van gegevens over zowel verkopers (belastingbetalers) als RPO's (derde-partij-intermediairs) als geschikt beschouwd om de doelstellingen van DAC7 te bereiken. Ten tweede, met betrekking tot de "Noodzaakstest", stelt het hoofdstuk vast dat, in het algemeen en met enkele kleine uitzonderingen (bijv. vergoedingen of commissies die door de RPO in rekening worden gebracht), gegevenspunten die onder DAC7 moeten worden gerapporteerd, niet verder gaan dan wat strikt noodzakelijk is. Verder merkt het hoofdstuk op dat hoewel de informatie die onder DAC7 valt, verschilt van die voorzien in de vorige versie van de DAC, dergelijke gegevens gedeeltelijk overlappen met andere belastingkaders (bijv. btw), wat ruimte biedt om te overwegen dat andere minder beperkende maatregelen mogelijk zijn (bijv. een gestroomlijnd rapportagekader voor het hele belastinggebied). Er wordt echter benadrukt dat het HvJ EU hoogstwaarschijnlijk de bovengenoemde minder beperkende maatregel niet in overweging zou nemen en zou overwegen dat de wetgevende actie die is belichaamd in DAC7 de mildste is van de maatregelen die theoretisch geschikt zijn om hetzelfde praktische doel te bereiken. Ten derde, met betrekking tot de "*Strictu sensu*-test", stelt het hoofdstuk vast dat de inmenging die wordt veroorzaakt door de verwerking van persoonsgegevens over verkopers en de fundamentele rechten van RPO's niet ernstig en/of ernstig genoeg is om op te wegen tegen het algemeen belang dat met de maatregel wordt nagestreefd. Dit komt doordat men beseft dat de interferenties enerzijds te verwaarlozen zijn, beperkt tot specifieke datapunten, of te ver weg en onzeker, en dat een dergelijke maatregel anderzijds een hoge mate van voldoening bereikt aan een zeer belangrijk doel, namelijk het bestrijden en voorkomen van de risico's van belastingontwijking en -ontduiking.

Wat betreft **de proportionaliteit van de overinclusieve reikwijdte en/of breedte van DAC7 (aspect 4)** merkt het hoofdstuk eerst op dat hoofdstuk 7 (Sectie 2.3.1) van deze studie vijf elementen identificeerde waarover DAC7 een overinclusieve reikwijdte heeft en een (gerechtvaardigde) inmenging creëert met RPO's en verkopersrecht op respect voor het privéleven. Deze elementen verwijzen naar de toepassing van een dergelijk raamwerk op (i) e-commerceplatforms buiten de "deel- en gig-economie"; (ii) RPO's die optreden als principaal; (iii) Start-ups en MKB-platforms; (iv) intra-groepstransacties; en (v) kleine en incidentele verkopers.

Met betrekking tot de vraag of deze gerechtvaardigde inmengingen die ontstaan als gevolg van deze overinclusieve elementen voldoen aan de eisen die worden gesteld door het evenredigheidsbeginsel, komt het hoofdstuk tot de volgende conclusies. Ten eerste, met betrekking tot de geschiktheidstest stelt het hoofdstuk vast dat - van de vijf specifieke elementen waarnaar hierboven wordt verwezen - degene die de meest manifeste en ernstige ongeschiktheid vertoont, die is die verband houdt met de opname van derde-partij RPO's die optreden als principaal binnen het bereik van de richtlijn (element 2). Hoewel de andere vier elementen (elementen 1 en 3-5) wel enkele vragen over geschiktheid oproepen, merkt het hoofdstuk op dat het ontbreken van een logische relatie tussen "middelen en doelen" in deze gevallen minder bot is. Dit komt omdat ze betrekking hebben op moeilijke beleidskeuzes/-vragen waarbij ongepastheid niet in alle gevallen evident en/of aanwezig is. Daarom wordt

geconcludeerd dat het Hof deze vier elementen van DAC7 hoogstwaarschijnlijk niet in twijfel zou trekken bij het toepassen van de minder strikte geschiktheidstest.

Ten tweede, voor wat betreft de noodzaakstest concludeert het hoofdstuk dat twee van de vijf overinclusieve elementen van DAC7 die hierboven zijn besproken, hoogstwaarschijnlijk de noodzaakstest van proportionaliteit zouden doorstaan (d.w.z. de opname van startups en MKB-PO's als RPO's (element 3) en van kleine verkopers die een beperkt nalevingsrisico vormen voor belastingdiensten (element 5). Omgekeerd zouden twee van de vijf hierboven beoordeelde elementen de noodzaakstest van proportionaliteit niet doorstaan (d.w.z. de opname van PO's die handelen onder de rol van principals (element 2) en intra-groepstransacties van verkopers binnen een corporate group (element 4). Tot slot benadrukt het hoofdstuk dat het niet helemaal duidelijk is of de toepassing van DAC7 op e-commerceplatforms buiten de deel- en gigeconomie (element 1) de noodzaakstest van proportionaliteit zou doorstaan.

Ten derde concludeert het hoofdstuk met betrekking tot de *Strictu sensu* test dat van de vijf overinclusieve elementen van de reikwijdte van DAC7 die hierin worden besproken, slechts één (d.w.z. toepassing van DAC7 op e-commerceplatforms buiten de "sharing and gig economy"; element 1) de *strictu sensu* test van de proportionaliteitscontrole zou doorstaan. De andere vier overinclusieve elementen van DAC7 (d.w.z. elementen 2-5) zouden een dergelijke test niet doorstaan en daarom als onevenredig worden beschouwd.

Op basis van de hierin uitgevoerde analyse biedt dit hoofdstuk een antwoord op het eerste deel van de onderzoeksvraag die in deze studie is gesteld (d.w.z. Zijn DAC7-regels voor digitale platforms in overeenstemming met het EU-evenredigheidsbeginsel vanuit een juridisch perspectief?). De overkoepelende conclusie van dit hoofdstuk en het antwoord op deze vraag is de volgende. Hoewel DAC7 in het algemeen een wetgevende maatregel is die in overeenstemming is met de vereisten die worden opgelegd door het evenredigheidsbeginsel in zijn juridische dimensie, zijn er inderdaad bepaalde specifieke aspecten van deze richtlijn die onevenredige inmengingen of beperkingen kunnen creëren op de fundamentele rechten van zowel belastingbetalers als derde-partij RPO's. Dergelijke aspecten verwijzen met name naar de overmatige inclusieve reikwijdte van DAC7 met betrekking tot (i) RPO's die optreden als opdrachtgevers; (ii) RPO's bestaande uit start-ups en MKB's; en (iii) intragroepstransacties tussen gerelateerde entiteiten en verkopers. Bovendien kunnen dergelijke onevenredige aspecten, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, ook verwijzen naar (iv) de buitensporige kosten voor naleving van de belastingwetgeving die DAC7 creëert voor MKB-RPO's; en (ii) de toepassing van de niet-monetaire sancties op zowel RPO's als verkopers zoals voorzien in DAC7. Daarom concludeerde het hoofdstuk dat, hoewel DAC7 in het algemeen een wetgevende maatregel is die consistent is met het evenredigheidsbeginsel, het desalniettemin bepaalde specifieke elementen heeft die niet consistent zijn met dat beginsel en de balans van de maatregel in gevaar brengen.

Deel V van deze studie is getiteld "**Aanbevelingen**". Op basis van de problemen die in delen III en IV van deze studie zijn geïdentificeerd, worden in deel V aanbevelingen gedaan om deze aan te pakken en de DAC7-regels voor digitale platforms evenrediger te maken, zowel vanuit juridisch als fiscaal beleidsperspectief.

Hoofdstuk 11 (*Korte- en middellangetermijnaanbevelingen om de proportionaliteit van DAC7 te verbeteren*). Biedt aanbevelingen voor de korte en middellange termijn om DAC7 te verbeteren. Gebaseerd op het feit dat bepaalde specifieke elementen van DAC7 zowel juridische als fiscale beleidskwesties creëren die - hoewel ze de algehele en uiteindelijke beoordeling van dit kader niet veranderen - de proportionaliteit ervan beïnvloeden, werkt het hoofdstuk specifieke aanbevelingen uit die erop gericht zijn om DAC7-regels voor digitale

platforms een evenwichtiger en/of evenrediger maatregel te maken. Op deze manier wordt een antwoord gegeven op het laatste deel van de onderzoeksvraag die in deze studie aan bod komt (d.w.z. zo niet, welke verbeteringen zouden kunnen worden doorgevoerd om dergelijke consistentie te waarborgen?)

De aanbevelingen voor de korte en middellange termijn die in dit hoofdstuk worden gedaan om de evenredigheid van DAC7 te verbeteren, omvatten het volgende: (i) een diepgaande evaluatie van DAC7 uitvoeren na de eerste rapportageperioden; (ii) DAC7 meer in overeenstemming brengen met de AVG; (iii) platforms die als opdrachtgever optreden, uitsluiten van het toepassingsgebied van DAC7; (iv) MKB-platformbeheerders een optionele uitsluiting bieden van het subjectieve toepassingsgebied van DAC7; (v) transacties die een laag risico op belastingontduiking opleveren, uitsluiten van het objectieve toepassingsgebied van DAC7; (vi) de definitie van relevante activiteiten onder DAC7 uitbreiden; (vii) de vrijstelling voor kleine verkopers van goederen wijzigen en uitbreiden naar alle relevante activiteiten; (ix) gedeeltelijk overlappende rapportageverplichtingen onder DAC7, btw en lokale vereisten stroomlijnen; (x) naleving van DAC7 vergemakkelijken door middel van het publiceren van EU-richtsnoeren en het faciliteren van GVS voor de identificatie van verkopers; (xi) het harmoniseren van het sanctiestelsel van DAC7 en het waarborgen van extraterritoriale handhaving; en (xii) het verbeteren van de publieke bekendheid en de perceptie van legitimiteit van DAC7.

In het hoofdstuk wordt opgemerkt dat de bovengenoemde aanbevelingen zijn opgevat als 'snelle oplossingen' die kunnen worden doorgevoerd in de bepalingen van de DAC7, waarvoor geen grote veranderingen hoeven te worden doorgevoerd en die de gekozen beleidsoptie respecteren (namelijk het opleggen van verplichte en periodieke verplichtingen tot informatieverstrekking aan platforms).

Hoofdstuk 12 (*Langetermijnaanbevelingen om de proportionaliteit van DAC7 te verbeteren*) stelt meer substantiële wijzigingen voor in de DAC7-regels voor digitale platforms, die enigszins afwijken van de gekozen beleidsoptie en daarom worden voorgesteld voor de lange termijn. Het hoofdstuk benadrukt eerst dat, zelfs wanneer de aanbevelingen op korte en middellange termijn in hoofdstuk 11 zouden bijdragen aan het maken van DAC7 tot een evenredigere maatregel, dergelijke "snelle oplossingen" uiteindelijk niet in staat zouden zijn om enkele hardnekkige proportionaliteitsproblemen te overwinnen die op dit gebied zijn geïdentificeerd (d.w.z. inefficiënties en belastingnaleving/administratieve lasten). Dit komt omdat DAC7 zou blijven opereren in de bredere context van huidige belastingstelsels op basis van vrijwillige nalevingsmodellen en dus inefficiënties en belastingnalevingslasten zou blijven verhogen voor alle belastingbetalers, externe PO's en belastingadministraties.

Gezien de structurele beperkingen van bestaande belastingstelsels en hun onvermijdelijke impact op DAC7, is het belangrijkste voorstel in dit hoofdstuk om de proportionaliteit van dit raamwerk op de lange termijn te verbeteren het volgende. Het hoofdstuk stelt voor om een paradigmaverschuiving te maken in de manier waarop rapportage van informatie van derden wordt opgevat, waarbij de huidige benadering waaronder DAC7 (en huidige belastingstelsels) werken (d.w.z. vrijwillige naleving) achterwege wordt gelaten en wordt overgestapt op een systeem waarin er een integratie is van vereisten voor het delen van gegevens in de natuurlijke systemen die worden gebruikt door platforms van derden en belastingbetalers als onderdeel van hun dagelijkse leven en bedrijven (d.w.z. hierna te noemen het "Integrated Data Sharing Model" of "IDSMS"). Het hoofdstuk benadrukt dat dit nieuwe model compliance-by-design-resultaten (evenals verlagingen van nalevingskosten voor derden en belastingbetalers) mogelijk zal maken en zal helpen de aanhoudende proportionaliteitsproblemen te overwinnen die door DAC7 zijn gecreëerd.

Verder merkt het hoofdstuk op dat de hierin voorgestelde IDSM op lange termijn ontwikkeld moet worden met inachtneming van de "Leidende principes van goed belastingbeleid" die vaak worden aangehaald en gebruikt als indicatoren van goed belastingbeleid, waaronder neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit, eerlijkheid/billijkheid en flexibiliteit. Bovendien benadrukt het hoofdstuk dat elke keer dat de hierin voorgestelde IDSM het verzamelen en gebruiken van persoonsgegevens vereist, een dergelijk model rekening moet houden met de principes die zijn vastgelegd in de AVG van de EU.

Bovendien identificeert het hoofdstuk de belangrijkste structurele elementen die de voorgestelde IDSM zou moeten bevatten. Deze structurele elementen omvatten *onder meer* het volgende: (i) het ontwikkelen van grensoverschrijdende interoperabele digitale identiteitstools om platformverkopers correct en eenvoudig te identificeren; (ii) het verbinden van de natuurlijke systemen van platformen en belastingadministraties (evenals verkopers en belastingadministraties); (iii) het verzekeren van de interoperabiliteit van systemen van verschillende overheidsinstanties/-niveaus en belastingadministraties over de grenzen heen om "geïsoleerde" problemen te voorkomen; (iv) het integreren van de gegevens van digitale platformen van derden met andere gegevensbronnen; en ten slotte (v) het vooraf invullen van de belastingaangiften van platformverkopers. Het hoofdstuk bespreekt elk van deze elementen in detail en geeft voorbeelden van concrete tools en ervaringen die kunnen worden benut om ze te implementeren.

Ten slotte benadrukt het hoofdstuk dat - zelfs wanneer de voorgestelde langetermijnmaatregel in theorie zou kunnen helpen om bestaande proportionaliteitsproblemen die in deze studie zijn geïdentificeerd te overwinnen - de implementatie van de IDSM in de EU de nodige technische capaciteit en het aanpassen van EU- en nationale wettelijke kaders zou vereisen. Bovendien merkt het hoofdstuk op dat de implementatie van dit model een reeks uitdagingen en risico's met zich mee zou brengen, die uiteindelijk geheel nieuwe proportionaliteitsproblemen zouden kunnen opleveren die vermeden moeten worden. Het hoofdstuk identificeert dat deze problemen *onder meer het volgende kunnen omvatten*: (i) algemene juridische uitdagingen: rechtsgrondslag, proportionaliteit en subsidiariteit; (ii) mogelijke interferenties met gegevensbeschermingsrechten; (iii) mogelijke creatie van nieuwe onvoorzien nalevingslasten voor platforms en verkopers; en (iv) risico op het creëren van nieuwe inefficiënties en fragmentaties die leiden tot verdere nalevings-/administratiekosten.

Op basis van de grondige analyse die is uitgevoerd in de twaalf hierboven genoemde hoofdstukken, luidt het uiteindelijke antwoord op de algemene onderzoeksvraag van deze studie als volgt:

Hoewel de DAC7-regels voor digitale platforms over het algemeen in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel, zowel vanuit juridisch als beleidsmatig oogpunt, bevatten ze toch bepaalde specifieke elementen en/of aspecten die de balans van de maatregel en dus de evenredigheid ervan in gevaar brengen. Er kunnen verschillende verbeteringen op korte en middellange termijn worden aangebracht in de huidige versie van DAC7, die de evenredigheid ervan zouden verbeteren, geen grote wijzigingen in de richtlijn zouden vereisen en de gekozen beleidsoptie zouden respecteren. Vanwege enkele structurele beperkingen van bestaande belastingstelsels op basis van vrijwillige belastingnalevingsmodellen en hun onvermijdelijke impact op DAC7, zou het verbeteren van de evenredigheid van dit kader op de lange termijn echter een stap vereisen naar een compliance-by-design-model op basis van de integratie van vereisten voor gegevensdeling in de natuurlijke systemen die worden gebruikt door externe platforms en belastingbetalers als onderdeel van hun dagelijks leven en bedrijf (d.w.z. een geïntegreerd gegevensdelingsmodel).