Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 16/02/2015 Ενημερώθηκε: 20/02/2015

Ενδοομιλικές συναλλαγές 2014 2015 Οι ενδοομιλικές συναλλαγές με το νέο ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και ΚΦΔ (ν.4174/2013)

Προβολή σε μορφή PDF

Εισαγωγή

Όπως κάθε έτος τα τελευταία 4 χρόνια, έτσι και φέτος η TaxExperts αναλύει το νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η φετινή προσέγγιση γύρω από το θέμα του transfer pricing έχει ιδιαίτερη σημασία, καθότι για πρώτη φορά εφαρμόζεται ως προς την τεκμηρίωση των συναλλαγών ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών.

Ειδικά φέτος, αποκτά ακόμα μεγαλύτερη σημασία λόγω της αυξανόμενης προσοχής που δείχνουν οι κυβερνήσεις και οι ελεγκτικές αρχές. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των ενδοομιλικών συναλλαγών πέρα από το ζήτημα της φορολογικής συνείδησης και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής από την πλευρά του δημόσιου τομέα, είναι και θέμα ενδοομιλικών ισορροπιών και χρηματοοικονομικής διοίκησης που λόγω των οικονομικών συνθηκών απαιτεί την προσοχή των επιχειρήσεων.

Συνεπώς, θέση μας είναι ότι η εφαρμογή των κανόνων του ΟΟΣΑ γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι μία win-win κατάσταση μεταξύ των επιχειρήσεων και των φορολογικών αρχών.

Α. Αλλαγές που επήλθαν από τον νέο ΚΦΕ

Η έλευση του ν. 4172/13, οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται από 01/01/2014, δεν επέφεραν σημαντικές αλλαγές στην αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών, πλην της περίπτωσης μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 2 του ν. 4172 επαναλαμβάνεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ο οποίος δε διαφέρει από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 39 του παλαιότερου ν.2238/94. Ειδικότερα, συνδεδεμένα θεωρούνται τα δύο ή περισσότερα πρόσωπα όταν:

α) κάθε πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

β) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Το άρθρο 50 του ν. 4172/13, αναφέρεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, ενώ αντικαταστάθηκε βάσει της παρ. 5 του άρθρου 23 του ν.4223/13, ορίζοντας ότι τα κέρδη που έπρεπε να πραγματοποιηθούν υπό ανταγωνιστικούς όρους, αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω της ιδιομορφίας των ενδοομιλικών συναλλαγών, πρέπει

να προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Ιδιαίτερη σημασία έχει το άρθρο 51 του νέου ΚΦΕ, σύμφωνα με το οποίο η μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται έναντι ανταγωνιστικού αντιτίμου, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές λειτουργίες και κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»). Στην περίπτωση που δεν μπορούν να παρασχεθούν αποδεικτικά στοιχεία λόγω μη ύπαρξης συγκρίσιμων συναλλαγών, ένα συμβατό με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων αντίτιμο δύναται να υπολογιστεί με την προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών κερδών.

Επισημαίνεται ότι ο νέος ΚΦΕ εμπεριέχει γενικά στοιχεία αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, παραπέμποντας με την παρ. 2 του Άρθρου 50 τους φορολογούμενους στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ για τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεών του.

Τέλος, ο φάκελος τεκμηρίωσης ελέγχεται από τους ορισθέντες Ελεγκτές, πριν την έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού του άρθρου 65Α του ν. 4174/13, η ισχύς του οποίου παρατάθηκε για δύο ακόμα φορολογικές χρήσεις με την παρ. 6 του άρθρου 49 του ν. 4223/13.

Β. Αλλαγές που επήλθαν από τον νέο Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν.4174/13)

Β.1. Υπόχρεοι και προθεσμίες υποβολής

Ο νέος ΚΦΔ επικεντρώνεται σε θέματα ουσίας και διαδικασιών αναφορικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο αναλυτικά, στην παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4174/13 επαναλαμβάνονται τα όρια των 100.000€ σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι € 5 εκ. ή 200.000€ σε υψηλότερα έσοδα, που καθορίζουν τις υπόχρεες προς τεκμηρίωση επιχειρήσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι βάσει του προηγούμενου πλαισίου (ν. 2238/94), το όριο των €5 εκ. υπολογιζόταν συναθροιστικά για όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενώ με τις νέες διατάξεις λαμβάνεται υπόψη ο κύκλος εργασιών της υπόχρεης επιχείρησης.

Επίσης, στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται η προθεσμία υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών στους τέσσερις (4) μήνες από το τέλος του

φορολογικού έτους. Σημειώνεται ότι αρχικά ο νομοθέτης προέβλεπε διάστημα 50 ημερών, το οποίο μεταβλήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 44 του ν. 4223/2013. Βέβαια το συγκεκριμένο χρονικό περιθώριο θα μπορούσε να κριθεί ανεπαρκές για τη σύνταξη του φακέλου, διότι εταιρείες που βασίζονται σε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, χρειάζονται σημαντικά περισσότερο χρόνο για την ανάλυση των δημοσιευθέντων στοιχείων των ανταγωνιστών τους. Το ζήτημα αυτό φαίνεται να επιλύεται με το περιθώριο των τριάντα (30) ημερών για την προσκόμιση του φακέλου, από τη στιγμή που ζητείται από τη Φορολογική Διοίκηση.

Β.2. Απόφαση προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης – advanced tax ruling

Άμεση σύνδεση με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει η διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, για την οποία γινόταν λόγος στο άρθρο 39Γ του ν. 2238/94, αλλά τέθηκε εκ νέου επί τάπητος με το άρθρο 22 του ν. 4174/13 και ερμηνεύτηκε με την ΠΟΛ 1284/2013. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΠΟΛ, αρμόδια υπηρεσία για την παραλαβή και εξέταση των αιτήσεων προέγκρισης είναι η Διεύθυνση Ελέγχων η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων. Ειδικότερα, ένα προκαταρκτικό στάδιο διαβούλευσης για την εκτίμηση της πιθανότητας αποδοχής της προτεινόμενης μεθόδου προηγείται της τελικής αίτησης. Για το πρώτο στάδιο απαιτείται η καταβολή παραβόλου ύψους χιλίων ευρώ (1.000€).

Η κύρια αίτηση υποβάλλεται εντός 30 ημερών από την προκαταρκτική διαβούλευση, όπου πέραν των απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων και των σχετικών παραδοχών, αναφέρεται το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση και το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη (παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 4174/13). Το στάδιο αξιολόγησης διαρκεί μέχρι 120 ημέρες ενώ με την ολοκλήρωση της σύνταξης του εγγράφου διατύπωσης θέσεων από την αρμόδια υπηρεσία, ορίζεται τελική συνάντηση με το φορολογούμενο. Σημειώνεται σε αυτό το σημείο, ότι με την υποβολή της αίτησης προέγκρισης, καταβάλλεται παράβολο ύψους 5.000€ ή 10.000 αν απαιτείται συνεννόηση με ξένες φορολογικές αρχές.

Κρίνοντας τη διαδικασία προέγκρισης στο σύνολό της, συμπεραίνουμε ότι είναι αρκετά χρονοβόρα και πολύπλοκη, απαιτώντας, από τα στελέχη που πρόκειται να

υποβάλουν την αίτηση, εξειδικευμένες γνώσεις των κανόνων και των μεθόδων τεκμηρίωσης. Επιπρόσθετα, το σχετικό κόστος των παραβόλων είναι αρκετά υψηλό αποκλείοντας, επί της ουσίας, από τη διαδικασία μεγάλο αριθμό μικρομεσαίων εταιρειών. Παρόλα αυτά, βάσει της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4174/13, αναμένεται η έκδοση απόφασης που θα προβλέπει απλοποιημένη διαδικασία για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.

Η απόφαση προέγκρισης αποτελεί αναμφίβολα μία καινοτομία για την ελληνική φορολογική νομοθεσία, καθώς εντάσσεται στο πλαίσιο της εκ των προτέρων φορολογικής συμφωνίας (advanced tax ruling) μεταξύ του κράτους και των εταιρειών. Η συγκεκριμένη πρακτική ακολουθείται σε πολλές χώρες όπως η Αγγλία, η Ολλανδία, η Ιρλανδία και η Ελβετία, με τη διαφορά όμως ότι η συμφωνία αφορά το ποσοστό κέρδους από το σύνολο των συναλλαγών μιας επιχείρησης. Συνεπώς, οι φορολογικοί και θεσμικοί κίνδυνοι περιορίζονται για τις εταιρείες, ενώ οι Διοικήσεις τους δύναται να προβαίνουν σε εμπεριστατωμένο φορολογικό σχεδιασμό και να προϋπολογίζουν με σχετική ακρίβεια τους φόρους που θα πληρώσουν.

Γ. Αλλαγές – προσθήκες βάσει του ν. 4254/2013

Η υποπαράγραφος Δ.1 του άρθρου 3 που του ν. 4254/2013 δεν επέφερε σημαντικές αλλαγές ως προς το χειρισμό των ενδοομιλικών συναλλαγών και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές. Πιο συγκεκριμένα, εισήχθη τροποποίηση του άρθρου 3 του ν. 4174/2013, βάσει της οποίας ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός 4 μηνών από το πέρας του φορολογικού έτους, το οποίο σημειωτέον ταυτίζεται με το ημερολογιακό. Επίσης, στην ίδια προθεσμία υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών.

Επιπλέον, η παρ. 5 του προαναφερθέντος άρθρου του ΚΦΔ, η οποία αντικαταστάθηκε με νέες διατάξεις, ορίζει ότι στο Φάκελο Τεκμηρίωσης πρέπει να περιέχονται τα γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στα στοιχεία του Φακέλου και οφείλονται σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς. Συνεπώς, οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούν να χρησιμοποιούνται σε επόμενα φορολογικά έτη, εφόσον ενσωματώνουν τις αναγκαίες επικαιροποιήσεις.

Κλείνοντας, ο νομοθέτης αναθέτει στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων τη δυνατότητα έκδοσης αποφάσεων που καθορίζουν τις αναγκαίες επικαιροποιήσεις

και προβλέπουν απλοποιημένες διαδικασίες αναφορικά με την κατάρτιση Φακέλου Τεκμηρίωσης από την πλευρά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Δ. Φάκελος τεκμηρίωσης

Δ.1. Περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης

Το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης είχε προσδιοριστεί αρχικά με την Υπουργική Απόφαση Α2-8092/31-12-2008, η οποία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 2709/Β/31-12-2008. Η ΠΟΛ 1179/13 επανέλαβε ουσιαστικά τα κυριότερα στοιχεία της προαναφερθείσας απόφασης, ενώ ήταν πιο περιεκτική, δεδομένου ότι δεν περιείχε διατάξεις για τη διαδικασία ελέγχου του φακέλου και την επιβολή προστίμων. Τέλος, στα πλαίσια ερμηνείας του άρθρου 21 του ν. 4174/13, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1097/14 (όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/14), η οποία ορίζει τα σχετικά με το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και του φακέλου τεκμηρίωσης.

Πιο αναλυτικά, στην περίπτωση που η εξεταζόμενη επιχείρηση ανήκει σε ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο, ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης».

Εν συντομία, ο βασικός φάκελος περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

α) περιγραφή της μητρικής επιχείρησης και της στρατηγικής της.

β) περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου.

γ) περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

δ) περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (ροή τιμολογίων φύση και ύψος συναλλαγών).

ε) περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και κινδύνων.

στ) ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων και διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.

ζ) περιγραφή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

Αντίστοιχα, ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης εξειδικεύει τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η υπό εξέταση επιχείρηση τόσο στα πλαίσια του ομίλου όσο και στην ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της εκτός ομίλου. Πιο συγκεκριμένα, στον ελληνικό φάκελο περιλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) περιγραφή της στρατηγικής της επιχείρησης.

β) περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (ροή τιμολογίων φύση και ύψος συναλλαγών).

γ) συγκριτική ανάλυση δηλαδή, λειτουργική ανάλυση, συμβατικοί όροι και οικονομικές συνθήκες που αντιμετωπίζει η επιχείρηση, στα πλαίσια εξεύρεσης εσωτερικών και εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

δ) επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Υπενθυμίζεται ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης συντάσσεται από τη Διοίκηση της επιχείρησης, ενώ σε περίπτωση τήρησης ανακριβούς ή ελλιπούς φακέλου επιβάλλονται πρόστιμα κατά τα προβλεπόμενα του Ν. 2523/1997.

Δ.2. Μέθοδοι τεκμηρίωσης

Οι ακολουθούμενες μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών αναφέρονται συνοπτικά στην ΠΟΛ 1097/14 (όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/2014), ενώ διενεργείται εκτενής ανάλυσή τους στις «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές» (“OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises”), στην επικαιροποιημένη έκδοση του 2010.

Ειδικότερα, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης χωρίζονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τις παραδοσιακές και τις μη παραδοσιακές. Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι:

α) Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)

Αποτελεί την πιο άμεση και αξιόπιστη μέθοδο για την εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων, καθώς πραγματοποιείται σύγκριση μεταξύ της παρατηρούμενης τιμής σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή και της τιμής σε μία αντίστοιχη συναλλαγή

μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό παρόμοιες συνθήκες και δεδομένου πανομοιότυπου προϊόντος.

β) Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (RPM)

Η μέθοδος αυτή υποθέτει ότι ένα προϊόν ή μία υπηρεσία παρέχεται από μία συνδεδεμένη εταιρεία και μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη. Από την τιμή μεταπώλησης αφαιρείται το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιούταν σε μη ελεγχόμενη συναλλαγή, ώστε να προκύψει τιμή συμβατή με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

γ) Μέθοδος του Κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με μία ανταγωνιστική τιμή, η οποία υπολογίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, βάσει των λειτουργιών που επιτελούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται και των συνθηκών της αγοράς.

Μη παραδοσιακές μεθόδους αποτελούν:

δ) Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)

Το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους εξετάζεται με βάση (παρονομαστής) κάποιο ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως ο κύκλος εργασιών, το κόστος κτήσης ή τα χρησιμοποιούμενα πάγια, ώστε να αντιμετωπίζεται ο παράγοντας «μέγεθος» κατά τη σύγκριση.

ε) Μέθοδος επιμερισμού ή κατάτμησης των κερδών (PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή σε επίπεδο λειτουργιών και κινδύνων.

στ) Λοιπές μέθοδοι

Λοιπές μέθοδοι ενδέχεται να επιλεχθούν στην περίπτωση ιδιόμορφων συναλλαγών, για την τεκμηρίωση των οποίων δεν μπορεί αιτιολογημένα να χρησιμοποιηθεί

κάποια από τις προαναφερθείσες μεθόδους.

Δ.3. Επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης

Κατά τη σύνταξη του φακέλου, η μέθοδος που πρέπει να επιλέγεται καταρχήν, είναι της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Αν μία εταιρεία αδυνατεί να εφαρμόσει τη συγκεκριμένη μέθοδο, λόγω παραδείγματος χάρη της έλλειψης εσωτερικών ή εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων για τιμές χονδρικής εμπορευμάτων, προσφεύγει έπειτα από πλήρη αιτιολόγηση, στην αμέσως επόμενη μέθοδο (Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης). Η ίδια διαδικασία ακολουθείται μέχρι το σημείο που τα αρμόδια οικονομικά στελέχη κρίνουν ότι η επιλεχθείσα μέθοδος συνάδει με τις λειτουργίες, τους κινδύνους και την ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική.

Δ.4. Άντληση συγκριτικών στοιχείων

Πριν γίνει αναφορά στις πηγές εξεύρεσης συγκριτικών στοιχείων, κρίνεται απαραίτητο να δοθεί ένας σύντομος ορισμός των συγκρίσιμων συναλλαγών. Συγκρίσιμες νοούνται οι συναλλαγές που ταυτίζονται ως προς το αντικείμενο (υποκείμενο αγαθό) και τα χαρακτηριστικά τους (ποσότητα, μέσο μεταφοράς ή τρόπος παροχής της υπηρεσίας), ή παρουσιάζουν διαφορές οι οποίες δεν επηρεάζουν το τελικό τίμημα ή το τελικό τίμημα μπορεί να προσαρμοστεί με σχετική ακρίβεια εξαλείφοντας τις διαφορές.

Συγκρίσιμες συναλλαγές ενδέχεται να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό ή στο ανταγωνιστικό περιβάλλον μιας επιχείρησης.

- Εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία

Προκύπτουν από συναλλαγές που πραγματοποιεί η υπό εξέταση ή μία άλλη εταιρεία του ομίλου με παρεμφερή δραστηριότητα, με ένα μη συνδεδεμένο μέρος.

- Εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία

Προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων μερών σε σχέση με την υπό ανάλυση επιχείρηση.

Η εμπειρία έδειξε ότι η εξεύρεση συγκριτικών στοιχείων είναι αρκετές φορές προβληματική, δεδομένων των χαρακτηριστικών που τίθενται στις Αρχές του ΟΟΣΑ. Πιο συγκεκριμένα, οι ζημιογόνες επιχειρήσεις πρέπει να εξαιρούνται από το δείγμα, γεγονός το οποίο περιορίζει σημαντικά το μέγεθός του. Επίσης, πολλές επιχειρήσεις ανήκουν σε Ομίλους ως μητρικές ή θυγατρικές, πράγμα όμως που δεν προκύπτει άμεσα από τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία, με συνέπεια να περιλαμβάνονται στο εξεταζόμενο δείγμα, ενώ θα έπρεπε να απορριφθούν.

Τα συγκεκριμένα γεγονότα είναι ιδιαίτερα σημαντικά, από τη στιγμή που πολλές μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις αδυνατούν, λόγω κόστους, να αναθέσουν τη σύνταξη του φακέλου σε ένα εξωτερικό σύμβουλο ή μία ελεγκτική επιχείρηση, οι οποίοι ανατρέχουν σε παγκόσμιες βάσεις δεδομένων (Amadeus και Thompson Reuters) για την άντληση συγκριτικών στοιχείων. Επίσης, πρέπει να αναφερθεί ότι η παρούσα οικονομική κατάσταση της χώρας μας, καθιστά ατελέσφορη τη σύγκριση με εταιρείες που εδρεύουν σε άλλες χώρες της ΕΕ, εξαιτίας του διαφορετικού επιπέδου συστημικού κινδύνου και των διαφορετικών λογιστικών προτύπων που επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι διάφοροι κρατικοί φορείς (ΕΒΕΑ, Υπηρεσία ΓΕΜΗ, Εθνικό Τυπογραφείο, Επιμελητήρια) οφείλουν να προβούν στη ρύθμιση των ανωτέρω ζητημάτων, στα πλαίσια της διευκόλυνσης εύρεσης στοιχείων και κατάρτισης των φακέλων εκ μέρους των επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, οι κρατικοί φορείς σε συνεργασία με τις ανεξάρτητες αρχές (πχ ΕΛΣΤΑΤ, ΤτΕ κ.ά.), δύνανται να ξεκινήσουν τη δημιουργία βάσεων δεδομένων, οι οποίες θα περιλαμβάνουν τιμές αγαθών χονδρικής, λιανικής ενδεχομένως και μικτά περιθώρια κέρδους, στα οποία θα έχουν πρόσβαση οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις και θα μπορούν να αντλούν αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία.

Κύρια πρέπει να είναι η χρησιμοποίηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, από τη στιγμή που η πλειονότητα των συναλλαγών δε διενεργείται με εταιρείες του Ομίλου αλλά με τρίτα μέρη. Από την πρόσφατη εμπειρία μας, φανερή ήταν η αδυναμία αρκετών επιχειρήσεων, με ελλιπή μηχανογραφική οργάνωση, να εξάγουν αξιόπιστα προς σύγκριση οικονομικά στοιχεία από τα λογιστικά και εμπορικά τους προγράμματα.

Στο συγκεκριμένο πλαίσιο, οι εταιρείες πρέπει να προβούν σε νέες παραμετροποιήσεις των εμπορικών και λογιστικών τους εφαρμογών, ώστε να εξάγουν τις παρατηρούμενες τιμές προς συνδεδεμένα και μη μέρη για ίδια είδη

αγαθών, ή στην περίπτωση παρεμφερών αγαθών να χρησιμοποιούνται τα σχετικά περιθώρια κέρδους. Εφόσον δημιουργηθεί ένα αντίστοιχο reporting εργαλείο, η σύγκριση μπορεί να γίνει εξαιρετικά εύκολη και η διοίκηση της εταιρείας να μπορεί να προβλέψει και να βελτιώσει περιπτώσεις προνομιακής ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Δ.5. Υπολογισμός αποδεκτού εύρους

Μία τιμή που παρατηρείται κατά τις ενδοομιλικές συναλλαγές θεωρείται ανταγωνιστική όταν ανήκει σε ένα συγκεκριμένο εύρος τιμών, το οποίο προσδιορίζεται από τα συγκριτικά στοιχεία.

Πιο αναλυτικά, αφού τοποθετηθούν οι τιμές σε αύξουσα σειρά, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων και το 25% των υψηλότερων τιμών (Κεφάλαιο Ζ’ της ΠΟΛ 1097/14). Ακολουθώντας τη συγκεκριμένη μεθοδολογία ορίζονται 3 τεταρτημόρια ως εξής:

Q1: πρώτο τεταρτημόριο ή 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2: διάμεσος

Q3: τρίτο τεταρτημόριο ή 75ο εκατοστιαίο σημείο

Οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, θεωρείται συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων.

Πρακτικά, έστω ότι η υπό εξέταση επιχείρηση πουλάει πανομοιότυπα προϊόντα τόσο προς μία συνδεδεμένη επιχείρηση όσο και προς ανεξάρτητα μέρη. Συγκεντρώνοντας τις τιμές πώλησης προς τα ανεξάρτητα μέρη και ακολουθώντας την προαναφερθείσα διαδικασία, προσδιορίζει ένα αποδεκτό διάστημα τιμών.

Αν η τιμή που τιμολογεί τη συνδεδεμένη είναι μικρότερη από το κάτω άκρο του διαστήματος (πουλάει φθηνότερα), συνεπάγεται ότι η εξεταζόμενη ζημιώνεται μεταφέροντας κέρδη προς τη συνδεδεμένη. Αντίστοιχα, αν η ελεγχόμενη τιμή είναι υψηλότερη από το άνω άκρο, συμβαίνει η αντίστροφη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την εξεταζόμενη. Συνεπώς, για την ορθή φορολόγηση και των δύο μερών, η ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να συνάδει με τον ανταγωνισμό.

Ε. Πρόστιμα

Βάσει της παρ. 1 του άρθρου 56 του ν. 4174/13, η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών επισύρει πρόστιμο, υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το συγκεκριμένο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι χαμηλότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και υψηλότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται στην περίπτωση τήρησης ανεπαρκούς Φακέλου Τεκμηρίωσης ή υποβολής του στην αρμόδια φορολογική αρχή σε διάστημα πέραν των τριάντα (30) ημερών από την αίτησή του.

Επιπρόσθετα, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 56 του ν. 4174/13, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ένα εκατοστό (1/100) επί των ακαθαρίστων εσόδων στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών
- Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών. Ανακριβής θεωρείται επίσης ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών, το περιεχόμενο του οποίου δεν είναι σε συμφωνία με τον φάκελο τεκμηρίωσης που έχει καταρτιστεί.
- Μη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση.

Το συγκεκριμένο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι χαμηλότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και υψηλότερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

ΣΤ. Συμπεράσματα

Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο, αν και υπάρχουν κάποιες εκκρεμότητες αναφορικά με ενδεχόμενες αλλαγές που ενδέχεται να επέλθουν στο περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και στο χειρισμό των μικρομεσαίων εταιρειών.

Συνεπώς, οι Διοικήσεις των ελληνικών επιχειρήσεων οφείλουν να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές στα ζητήματα συμμόρφωσης που θέτει το Transfer Pricing, διότι

επιβάλλονται αυστηρά πρόστιμα τόσο για τη μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών όσο και για τη μη τήρηση εμπεριστατωμένου φακέλου τεκμηρίωσης.

Τύπος Υπηρεσίας
Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό