Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 04/02/2019 Ενημερώθηκε: 04/02/2019

Ενδοομιλικές συναλλαγές 2019: Τρέχουσες εξελίξεις και συμμόρφωση στην Ελλάδα

Προβολή σε μορφή PDF

Κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ

Στο πλαίσιο της Διάβρωσης της (φορολογικής) Βάσης και της Μεταφοράς Κερδών, (Base Erosion and Profit Shifting – OECD / BEPS Project), ο ΟΟΣΑ ανέπτυξε 15 δράσεις με στόχο την παροχή κατάλληλων εργαλείων στις κυβερνήσεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Οι δράσεις 8-10 και 13 επικεντρώνονται σε θέματα Transfer Pricing. Πιο συγκεκριμένα, οι δράσεις 8-10 προσεγγίζουν τις συναλλαγές επί άυλων παγίων και συναλλαγές που ταξινομούνται ως υψηλού κινδύνου σε επίπεδο φοροδιαφυγής. Η δράση 13 αναφέρεται στις διαδικασίες συμμόρφωσης και τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η πλειονότητα των χωρών του ΟΟΣΑ, αλλά και χώρες μη ενταγμένες στον Οργανισμό, παρατηρώντας τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό μεγάλων πολυεθνικών ομίλων και θέλοντας να διασφαλίσουν τη φορολογική τους βάση, νομοθετούν και θεσπίζουν μηχανισμούς παρακολούθησης και ελέγχου των διασυνοριακών -κυρίως- ενδοομιλικών συναλλαγών. Η συγκεκριμένη τάση εντάθηκε το 2018 και θα συνεχιστεί το 2019 σε αρκετά ασιατικά κράτη, όπου λαμβάνει χώρα σημαντικό κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας πολυεθνικών ομίλων με έδρα στην Ευρώπη και τις ΗΠΑ.

Ενσωμάτωση οδηγιών στην ελληνική νομοθεσία

Η ελληνική νομοθεσία έχει ενσωματώσει το μεγαλύτερο κομμάτι των οδηγιών του ΟΟΣΑ στο Transfer Pricing, υιοθετώντας τη λεγόμενη στρατηγική των 3 πυλώνων.

Ο πρώτος πυλώνας αναφέρεται στις Εκθέσεις ανά Χώρα (Country-by-Country Reporting), που υποβάλλονται από τις τελικές μητρικές εταιρείες με έδρα την Ελλάδα, εφόσον ο ενοποιημένος κύκλος εργασιών του Ομίλου υπερβαίνει τα 750 εκατ. Ευρώ. Μία τέτοια έκθεση περιλαμβάνει συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, για κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ένας Πολυεθνικός Όμιλος. Επίσης, απαιτείται η προσκόμιση του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας της κάθε συνδεδεμένης εταιρείας ή τα έγγραφα σύστασης, για σκοπούς ταυτοποίησης και ελέγχου.

Ο δεύτερος και ο τρίτος πυλώνας αναφέρονται στην κατάρτιση του βασικού και του τοπικού φακέλου τεκμηρίωσης αντίστοιχα. Πιο συγκεκριμένα, ο βασικός φάκελος είναι κοινός για όλες τις εταιρείες του Ομίλου και περιλαμβάνει πληροφορίες για τη δομή, τη λειτουργική του διάρθρωση, τη φύση των ελεγχόμενων συναλλαγών και την ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική. Ο τοπικός (ελληνικός στην περίπτωση μας) φάκελος περιλαμβάνει στοιχεία για την εκάστοτε εξεταζόμενη εταιρεία και εμβαθύνει σε ζητήματα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Αξίζει να αναφερθεί ότι η υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα θεσπίστηκε στην Ελλάδα με το ν. 4490/2017 και εφαρμόζεται από 01/07/2018 (συναλλαγές αναφοράς έτους 2017). Επίσης, η υποχρέωση σύνταξης βασικού και τοπικού φακέλου τεκμηρίωσης προβλέπεται από το άρθρο 21 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ενώ το περιεχόμενο εξειδικεύεται από την ΠΟΛ 1097/14 (όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει).

Διαδικασίες συμμόρφωσης

Η Ελλάδα έχει θεσμοθετήσει ένα ιδιαίτερα ευρύ ορισμό για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. ζ του ΚΦΕ (ν.

4172/2013), η σύνδεση απορρέει πέρα από την άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο και από άλλους παράγοντες που αποδεικνύουν τη δυνατότητα άσκησης επιρροής και ελέγχου μίας νομικής οντότητας σε μία άλλη. Προς ερμηνεία των διατάξεων του νόμου, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1142/2015 και δημοσιεύτηκαν αρκετά έγγραφα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που υποδεικνύουν περιπτώσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Παρά την ύπαρξη σύνδεσης, μία εταιρεία δύναται να απαλλαχθεί από την υποχρέωση τεκμηρίωσης αν οι συνολικές ελεγχόμενες συναλλαγές είναι χαμηλότερες από καθορισμένα κατώφλια (100.000 για εταιρείες με ακαθάριστο κύκλο εργασιών μέχρι 5 εκατ.ευρώ και 200.000 για εταιρείες με υψηλότερο κύκλο εργασιών από τον προαναφερθέντα).

Στην περίπτωση υπέρβασης των ορίων απαλλαγής, δημιουργείται μία διττή υποχρέωση προετοιμασίας συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Η προθεσμία ολοκλήρωσης των ανωτέρω εργασιών ταυτίζεται με την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου.

Σημειώνεται ότι η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών εξετάζεται μέσω της εφαρμογής συγκεκριμένων μεθόδων που καθορίζονται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και έχουν ενσωματωθεί στην εσωτερική μας νομοθεσία (μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, τιμής μεταπώλησης, κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, καθαρού περιθωρίου και επιμερισμού του κέρδους). Το ζητούμενο της μελέτης του Transfer Pricing είναι να ελεγχθεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (‘arm’s length principle’), δηλαδή αν οι ελεγχόμενες συναλλαγές διενεργούνται υπό ίδιους όρους συγκριτικά με συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μελέτη περίπτωσης: Ενδοομιλικά δάνεια

Καταρχάς πρέπει να διευκρινιστεί ότι στην έννοια των ενδοομιλικών δανείων συμπεριλαμβάνονται τόσο οι δανειακές συμβάσεις όσο και οι παροχές πιστώσεων ή ταμειακών διευκολύνσεων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αντικείμενο τεκμηρίωσης δεν αποτελεί το κεφάλαιο που χορηγήθηκε ή λήφθηκε αλλά μόνο οι δεδουλευμένοι τόκοι (χρεωστικοί ή πιστωτικοί) που αναγνωρίστηκαν σε ένα φορολογικό έτος.

Κατ’ επέκταση, το μέγεθος που ελέγχεται ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι το συμβατικό ή το πραγματικό επιτόκιο, το οποίο υπολογίζεται από τα βιβλία της εκάστοτε εξεταζόμενης εταιρείας. Η ανάλυση μίας ενδοομιλικής δανειοδότησης συνήθως προσεγγίζεται σε τρία επίπεδα:

- Ως προς το άρθρο 23 του ΚΦΕ, δηλαδή συγκριτικά με το επιτόκιο αλληλόχρεων λογαριασμών της ΤτΕ, ώστε να εξετάζεται το επίπεδο έκπτωση της δαπάνης τόκων (στις περιπτώσεις λήψης δανείων).
- Ως προς τα επιτόκια που επικρατούν στην αγορά για δανειακές συμβάσεις με αντίστοιχα χαρακτηριστικά.
- Ως προς τους κανόνες υποκεφαλαιοδότησης του άρθρου 49 του ΚΦΕ.

Ο καθορισμός ενός μη ανταγωνιστικού επιτοκίου κατά τις ενδοομιλικές δανειακές συμβάσεις, απαιτεί τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών με αναλογική προσαύξηση των φορολογητέων κερδών. Δηλαδή, υιοθετείται ο ίδιος χειρισμός με τις εμπορικές συναλλαγές, στις περιπτώσεις που δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ειδικό θέμα: Προέγκριση μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης

Η Ελλάδα, όπως και μεγάλος αριθμός αναπτυγμένων χωρών, έχει θεσπίσει πλαίσιο προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advanced Pricing Arrangements – APAs). Η συγκεκριμένη διαδικασία είναι προαιρετική και αφορά νομικές οντότητες που πραγματοποιούν ελεγχόμενες διασυνοριακές συναλλαγές.

Βάσει της ΠΟΛ 1284/2013, «*Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου* ». Πιο συγκεκριμένα, δύναται να εκδοθεί μία απόφαση που εγκρίνει την ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική, την επιλεχθείσα μέθοδο τεκμηρίωσης, τη φύση των συγκριτικών στοιχείων και τυχόν κρίσιμες παραδοχές που εφαρμόζει η εταιρεία. Σκοπός της όλης διαδικασίας δεν είναι ο προσδιορισμός συγκεκριμένων ελεγχόμενων τιμών ή περιθωρίων κέρδους αλλά η συμφωνία μεταξύ επιχείρησης και φορολογικής αρχής επί ενός κοινά αποδεκτού πλαισίου διενέργειας ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η διαδικασία προέγκρισης περιλαμβάνει εν συντομία το προκαταρκτικό στάδιο, την υποβολή και την αξιολόγηση της σχετικής αίτησης, τη διατύπωση θέσεων από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης (Διεύθυνση Ελέγχων), την τελική συνάντηση των δύο μερών και την έκδοση της απόφασης. Αν εγκριθεί η αίτηση του φορολογουμένου, η σχετική απόφαση καθορίζει τα λεπτομερή στοιχεία της αποδεκτής μεθοδολογίας και τη διάρκεια ισχύος της (μέχρι 4 έτη). Στην περίπτωση που η πραγματική δραστηριότητα της εταιρείας διαφέρει από τη συμφωνηθείσα, η απόφαση δύναται να ανακληθεί.

Κλείνοντας, οι ελεγκτικοί μηχανισμοί των χωρών έχουν εξοικειωθεί σε σημαντικό βαθμό με τις μεθοδολογίες τεκμηρίωσης και την ευρύτερη αντίληψη που διέπει το Transfer Pricing. Συνεπώς, οι μελέτες ενδοομιλικών συναλλαγών, που παραδίδονται εφόσον ζητηθούν στο πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας, οφείλουν να ανταποκρίνονται σε υψηλές προδιαγραφές και να συμμορφώνονται -νομικά και τεχνικά- με το ισχύον πλαίσιο.

Τύπος Υπηρεσίας
Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό