

Tax Flash

ΠΟΛ. 1142: «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013»

Ιούλιος 2015

**Διευκρινίσεις ως προς
τη σχέση άμεσης ή
έμμεσης ουσιώδους
διοικητικής εξάρτησης**

**Διευκρινίσεις ως
προς τη σχέση
άμεσου ή έμμεσου
ελέγχου ή άσκησης
καθοριστικής
επιρροής ή
δυνατότητας
άσκησης
καθοριστικής
επιρροής**

Στις 2 Ιουλίου 2015 δημοσιεύθηκε νέα Εγκύκλιος (ΠΟΛ. 1142/02.07.2015, «η Εγκύκλιος»), η οποία παρέχει διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν. 4172/2013 και Ν. 4174/2013

Η Εγκύκλιος καταρχήν αναφέρεται στα όσα προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με τις περιπτώσεις υπό τις οποίες δύο ή περισσότερα πρόσωπα καθίστανται «συνδεδεμένα».

Ειδικότερα για τις υποπεριπτώσεις του πλαισίου ανωτέρω που αφορούν σε έμμεση κατοχή μετοχών, μεριδίου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο, η Εγκύκλιος διευκρινίζει ότι οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Περαιτέρω, η Εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις ως προς τη σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης, παραθέτοντας ενδεικτικά τις εξής περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Επιπλέον, η Εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις ως προς τη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής, παραθέτοντας ενδεικτικά τις εξής περιπτώσεις/καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον 90% των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και

προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων,

- η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης, ενώ το ίδιο ισχύει και για τη σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο.

Σημειώνουμε την έμφαση που δίνεται στην παράμετρο καθορισμού της τελικής τιμής πώλησης των προϊόντων βάσει σύμβασης ως παράγοντα που δεικνύει σχέση σύνδεσης, ειδικά στις περιπτώσεις προμήθειας πρώτων/βοηθητικών υλών σε ποσοστό τουλάχιστον 90%.

Διευκρινίσεις ως προς τα πρόσωπα που υποχρεούνται να καταρτίζουν φάκελο τεκμηρίωσης

Σε ότι αφορά την υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, διευκρινίζεται ότι οι ως άνω υποχρεώσεις αφορούν αποκλειστικά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα εάν οι εκάστοτε αντισυμβαλλόμενοι είναι νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

Ως εκ τούτου, διευκρινίζεται η όποια αμφιβολία μπορεί να υπήρχε για το εάν φυσικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί, τελικό σημείο ενοποίησης και να καταρτίζει φάκελο τεκμηρίωσης.

Διευκρινίζεται, επίσης, ότι η κάθε είδους κοινοπραξία εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις και υποχρεώσεις. Παράλληλα, σημειώνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με *συνδεδεμένα πρόσωπα*.

Το τελευταίο, αν και στην σωστή κατεύθυνση, δεν προκύπτει πλέον ρητά από τις σχετικές διατάξεις.

Γίνεται αναφορά στην υποχρέωση αλλοδαπών νομικών προσώπων/οντοτήτων που αποκτούν εισόδημα από εκμετάλλευση ακινήτου στην Ελλάδα να καταρτίζουν φάκελο τεκμηρίωσης, ασχέτως του εάν έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε αυτή.

Ωστόσο, δεν καθίσταται σαφές εάν η σχετική υποχρέωση αφορά αποκλειστικά τις συναλλαγές των προσώπων/οντοτήτων αυτών που σχετίζονται με το υπό εκμετάλλευση ακίνητο.

Διευκρινίσεις ως προς τη φύση των συναλλαγών που χρήζουν τεκμηρίωσης

Η Εγκύκλιος διευκρινίζει ότι στις περιπτώσεις δανειακών συμβάσεων και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται/πιστώνονται. Αντίστοιχα, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελεί μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης, και όχι το κεφάλαιο επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Παράλληλα, διευκρινίζεται ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη ΔΣ δεν εμπίπτουν στο αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Σημειώνεται, επίσης, ότι σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, τότε υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης. Προκύπτει, έτσι, ότι τα ανωτέρω αφορούν συναλλαγές (στο σύνολό

τους) που διενεργήθηκαν το φορολογικό έτος διακοπής της σύνδεσης και όχι σε επόμενα έτη.

Διευκρινίσεις ως προς τις τράπεζες πληροφοριών και τον υπολογισμό των τεταρτημορίων

Η Εγκύκλιος επισημαίνει τη δυνατότητα χρήσης οποιαδήποτε τράπεζας πληροφοριών για την άντληση στοιχείων, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της βάσης, προσθέτοντας ότι στο βαθμό που τα δεδομένα δεν έχουν αντληθεί από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν θα δύναται να τα απορρίψει εκ προοιμίου, αλλά θα ελέγχει την αξιοπιστία τους. Επιπλέον, η Εγκύκλιος συνδέει την άντληση πληροφοριών από τράπεζες πληροφοριών με τη χρήση του ενδοτεταρτημοριακού εύρους.

Σημειώνουμε ότι είναι η πρώτη φορά που παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των τεταρτημορίων, μέσω της ομοιόμορφης εφαρμογής μίας μεθοδολογίας. Ο τρόπος υπολογισμού του ενδοτεταρτημοριακού εύρους που παραθέτει η Εγκύκλιος είναι στατιστικά αποδεκτός. Ωστόσο, η χρήση του δύναται να διαφοροποιεί την προσέγγιση υπολογισμού του ενδοτεταρτημοριακού εύρους που μπορεί να ακολουθεί ένας πολυεθνικός όμιλος επιχειρήσεων που εδράζεται στο εξωτερικό με αυτόν του συνδεδεμένου μέρους του ως άνω ομίλου στην ημεδαπή.

Σημειώνεται, επίσης, ότι η Εγκύκλιος διευκρινίζει για πρώτη φορά ότι η διαμόρφωση του ενδοτεταρτημοριακού εύρους στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την εφαρμογή του σταθμισμένου μέσου όρου των σχετικών περιθωρίων.

Διευκρινίσεις ως προς την περίοδο που πρέπει να αφορούν τα συγκριτικά στοιχεία και ως προς τα λογιστικά πρότυπα βάσει των οποίων προσδιορίζονται τα εξεταζόμενα περιθώρια

Η Εγκύκλιος διευκρινίζει ότι στην περίπτωση χρήσης της μεθόδου της συγκρίσιμης μη-ελεγχόμενης συναλλαγής (“CUP”), τα συγκριτικά στοιχεία θα πρέπει να αφορούν την περίοδο διενέργειας της σχετικής υπό εξέταση συναλλαγής. Παράλληλα, στην περίπτωση εφαρμογής άλλης μεθόδου μέσω της χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αυτά θα πρέπει να αφορούν τα 3 αμέσως προηγούμενα φορολογικά έτη. Διευκρινίζεται, επίσης, ότι τα συγκριτικά στοιχεία που έχουν προκύψει από τη σχετική αναζήτηση δύναται να χρησιμοποιηθούν και για τα επόμενα έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων αλλά και έλεγχο του αρχικού δείγματος ως προς το εάν οι σχετικές επιχειρήσεις εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Σε κάθε περίπτωση, η Εγκύκλιος διευκρινίζει ότι πρέπει να διενεργείται νέα αναζήτηση τουλάχιστον ανά τριετία, με εφαρμογή όλων των κριτηρίων.

Πιθανότατα εκ παραδρομής γίνεται αναφορά στη μέθοδο της «συγκρίσιμης μη-ελεγχόμενης συναλλαγής» αντί της μεθόδου της «συγκρίσιμης μη-ελεγχόμενης τιμής».

Σημειώνεται ότι όσα προβλέπονται από την Εγκύκλιο αναφορικά με τις εκδόσεις των βάσεων δεδομένων που δύναται να χρησιμοποιηθούν για τις σχετικές αναζητήσεις συγκριτικών στοιχείων φαίνεται να μη συνάδουν πλήρως με το εσωτερικό και διεθνές πλαίσιο, σύμφωνα με το οποίο «κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα». Στο μέτρο που η Εγκύκλιος προβλέπει τη χρήση εκδόσεων των βάσεων δεδομένων που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του σχετικού φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιείται η συναλλαγή, δημιουργείται ζήτημα ως προς την ασφαλή εξέταση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο ή και πριν από τη διενέργεια της εκάστοτε συναλλαγής, αφού η σχετική αναζήτηση θα

πρέπει, βάσει της Εγκυκλίου, να διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση εκ των υστέρων.

Η Εγκύκλιος διευκρινίζει ότι σε κάθε περίπτωση, τα περιθώρια κέρδους που αφορούν την εκάστοτε υπό εξέταση συναλλαγή θα πρέπει να προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία και σε καμία περίπτωση να μην εκτός του ανά περίπτωση αποδεκτού εύρους, ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Κατανοούμε ότι η αναφορά στον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το «εξεταζόμενο μέρος» είναι ημεδαπή επιχείρηση.

www.pwc.gr

Το κείμενο αποσκοπεί μόνο σε γενική ενημέρωση των ενδιαφερομένων και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως βάση για λήψη αποφάσεων. Για περισσότερες πληροφορίες απευθυνθείτε στην PwC: Λεωφ. Κηφισίας 268, 15232 Χαλάνδρι / τηλ. +30 210 6874400



© 2015 PricewaterhouseCoopers Business Solutions ΑΕ. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων.

Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το www.pwc.com/structure.