

# Tax Flash

Δεκέμβριος 2020

## Δημοσιεύθηκαν από τον ΟΟΣΑ οι οδηγίες σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές

Η πολυαναμενόμενη έκδοση των οδηγιών του ΟΟΣΑ (OECD) σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές δημοσιεύθηκε τελικά την περασμένη εβδομάδα στις 18 Δεκεμβρίου 2020 ([https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059\\_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic)).

**Ποια ανάγκη καλύπτουν οι οδηγίες;**

Οι οδηγίες έρχονται να καλύψουν την ανάγκη των πολυεθνικών ομίλων να αντικατοπτρίσουν στην ενδοομιλική τιμολόγηση και πολιτική τους τις δυσκολίες που συναντούν κατά την πανδημία σχετικά με τη ρευστότητά τους και τις καθυστερήσεις σε πληρωμές ή παραγγελίες τους, στη διατάραξη της εφοδιαστικής αλυσίδας και της αλυσίδας αξίας τους αλλά και, σε κάποιες περιπτώσεις, στην προσωρινή αναστολή λειτουργίας τους.

**Ποια είναι η φύση των οδηγιών αυτών;**

Οι οδηγίες απευθύνονται τόσο στις φορολογικές αρχές, όσο και στους φορολογούμενους και αποτελούν συστάσεις για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και των ισχυουσών κατευθύνσεων που δίνουν οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ προκειμένου για την Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τις Πολυεθνικές Εταιρίες και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines, Ιούλιος 2017 – οι «Κατευθυντήριες Γραμμές»). Επί της ουσίας, πρόκειται για μια προσπάθεια υπαγωγής και ανάλυσης των ιδιαίτερων συνθηκών που δημιουργεί η πανδημία στο πνεύμα των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ και όχι μια τροποποίηση ή επέκταση αυτών, όπως αναφέρεται στη σχετική περίληψη των οδηγιών.

Τονίζεται, μάλιστα, ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων και οι Κατευθυντήριες Γραμμές αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά την πλειονότητα των περιπτώσεων ενδοομιλικών τιμολογήσεων και πρέπει να αποτελούν τη βάση της αιτιολόγησής και τεκμηρίωσής τους, ακόμα και στις μοναδικές συνθήκες της τρέχουσας πανδημίας.

Γίνεται αναφορά στο γεγονός πως υπάρχουν κλάδοι που δεν επλήγησαν από την πανδημία, χωρίς συγκεκριμένη αναφορά και χωρίς καμία ανάλυση σε όλο το κείμενο σε θέματα σχετικά με νέες μορφές συναλλαγών, όπως είναι οι ψηφιακές και το ηλεκτρονικό εμπόριο.

**Ποιες περιοχές καλύπτουν οι οδηγίες;**

Οι 4 περιοχές προτεραιότητας που καλύπτονται αφορούν ζητήματα σχετικά με (α) τις συγκριτικές αναλύσεις (“benchmarking studies”), (β) την ύπαρξη ζημιών και επιμερισμού κόστους σχετιζόμενου με την πανδημία, (γ) τα κρατικά προγράμματα ενίσχυσης των επιχειρήσεων και (δ) τις συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικών τιμολογήσεων (Advanced Pricing Agreements - APAs).

Είναι ενδιαφέρον πως η κάλυψη των παραπάνω περιοχών γίνεται με αναφορά στο γεγονός ότι οι επιπτώσεις της πανδημίας σε μια βιομηχανία ή σε έναν πολυεθνικό όμιλο δεν αρκούν από μόνες τους για να οδηγήσουν στην ανάληψη πρόσθετων κινδύνων από εκείνα τα μέρη ενός Ομίλου, που δεν θα έπρεπε να τους αναλάβουν ούτως ή άλλως ή που αφορούν σε περιοχές κινδύνου που δεν επηρεάζονται τελικά από την πανδημία.

## A. Συγκριτικές αναλύσεις (“benchmarking studies”)

Ο ΟΟΣΑ αναγνωρίζει καταρχήν τα ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν τόσο στον χρόνο της διενέργειας μιας συγκριτικής μελέτης, όσο και στην ανάγκη, κατά περίπτωση, προσαρμογών στα αποτελέσματα των αναλύσεων, ώστε να απεικονιστούν με όσο μεγαλύτερη ακρίβεια οι τρέχουσες οικονομικές συνθήκες, αλλά και η επίπτωσή τους σε συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων μερών.

### Συγκριτικά στοιχεία που προτείνονται

Ως πηγές άντλησης πληροφόρησης και υποστήριξης των συγκριτικών αναλύσεων αναφέρονται μεταξύ άλλων:

- Οι αναλύσεις για την επίδραση στους όγκους των πωλήσεων, τον περιορισμό της παραγωγικής δυναμικότητας και τα έκτακτα κόστη σχετικά με την πανδημία
- Η αναφορά σε κυβερνητικά προγράμματα στήριξης των επιχειρήσεων, αλλά και σε μακροοικονομικούς δείκτες (π.χ. ΑΕΠ), σε βιομηχανικούς δείκτες απόδοσης από κεντρικές τράπεζες, οργανισμούς ή φορείς της αγοράς και η επίδρασή τους ανά κλάδο δραστηριότητας
- Η χρήση στατιστικών μεθόδων, όπως η παλινδρόμηση και η επίδραση ανεξάρτητων και εξαρτημένων μεταβλητών και η χρήση συγκριτικών στοιχείων του τρέχοντος έτους, σε αντίθεση βέβαια με τη λογική της ΠΟΛ. 1142/2015 που ορίζει ότι, όταν γίνεται χρήση περιθωρίων κέρδους, τα συγκριτικά στοιχεία πρέπει να αφορούν τα 3 αμέσως προηγούμενα έτη από αυτό που εξετάζεται
- Η σύγκριση των πραγματοποιηθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισθέντα μεγέθη
- Τα συγκριτικά στοιχεία ζημιολογίων ανεξάρτητων εταιριών, αλλά και η συμπεριφορά των τρίτων αυτών μερών σε προηγούμενες συνθήκες μιας διεθνούς οικονομικής κρίσης, όπως αυτή του 2008/2009, αν και εκφράζεται επιφύλαξη ως προς τη συγκρισιμότητα των σχετικών αποδόσεων λόγω των διαφορών της κρίσης εκείνης με την τρέχουσα πανδημία.

### Καταρχήν συμφωνηθείσες και ουσιαστικές σχέσεις

Είναι πάντως ιδιαίτερα σημαντική η έμφαση στο ζήτημα του προσδιορισμού των καταρχήν συμφωνηθεισών και ουσιαστικών σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών στα πλαίσια των συναλλαγών τους (“actual delineation of the transaction”), με βάση τα οριζόμενα στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, πριν από κάθε ανάγκη προσαρμογής των συγκριτικών μελετών που εξετάζουν την κερδοφορία τους και τη συμφωνία τους με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Γίνεται δε αναφορά σε συμφωνίες σταθερής και εγγυημένης κερδοφορίας μεταξύ συνδεδεμένων μερών (όπως αυτές των διανομέων περιορισμένου κινδύνου) με τη διευκρίνιση πως αν αυτές ισχύουν για μακρά περίοδο και επί συγκεκριμένου ποσοστού, και όχι επί ποσοστού που προσδιορίζεται σε ετήσια βάση μέτρησης, τότε δεν φαίνεται να είναι αναγκαία η προετοιμασία ειδικής συγκριτικής ανάλυσης που να αφορά το φορολογικό έτος 2020, το οποίο είναι αυτό που πλήττεται καταρχήν από την τρέχουσα πανδημία.

## B. Ζημίες και επιμερισμός κόστους σχετιζόμενου με την πανδημία

Ο ΟΟΣΑ αναγνωρίζει ότι κατά την πανδημία του COVID-19 πολλοί πολυεθνικοί όμιλοι εμφανίζουν ζημιολογία αποτελέσματα, κυρίως λόγω της μείωσης της ζήτησης και της κατανάλωσης, της αδυναμίας πρόσβασης σε πρώτη ύλη ή διακίνησης των προϊόντων ή της παροχής των υπηρεσιών τους ή ακόμη και ως αποτέλεσμα των έκτακτων, μη επαναλαμβανόμενων δαπανών που αναγκάζονται να πραγματοποιήσουν.

Αναφέρεται πως οι ζημίες που προκαλεί η πανδημία πρέπει να συνδέονται με την υπάρχουσα και πραγματική σχέση επιμερισμού του κινδύνου στις αλυσίδες αξίας των ομίλων, ενώ γίνεται αναφορά και στις προϋποθέσεις βάσει των οποίων μπορούν τα έκτακτα κόστη της πανδημίας να κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, τη σημασία που μπορεί να έχει η λογιστική απεικόνισή τους, πώς τα κόστη αυτά επηρεάζουν (ή όχι) τις ενδοομιλικές τιμές, πώς επιδρά το περιορισμένο λειτουργικό προφίλ μιας οντότητας στην απορρόφηση ή όχι των ζημιών που θα προκαλέσουν τα κόστη αυτά, αλλά και πώς ανεξάρτητα μέρη θα διαχειρίζονταν τόσο τα κόστη αυτά όσο και τις ευρύτερες εμπορικές και συμβατικές σχέσεις τους.

## Ρήτρες ανωτέρας βίας

Γίνεται τέλος αναφορά στις ρήτρες ανωτέρας βίας (force majeure clauses) και ότι η ύπαρξη τους (ή μη) στις σχετικές ενδοομιλικές συμβάσεις μπορεί να επιδράσει (ή όχι) στη διαμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των συναλλασσόμενων συνδεδεμένων μερών και σε ποιο βαθμό μπορεί να γίνει επίκλησή τους στις ενδοομιλικές συναλλαγές, με αναφορά σε συγκρίσιμες περιπτώσεων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων μερών.

## Γ. Κρατικά προγράμματα ενίσχυσης

Οι οδηγίες αναφέρουν ως κρατικά προγράμματα ενίσχυσης αυτά που αφορούν κυρίως σε μέτρα στήριξης της απασχόλησης και της διατήρησης των θέσεων εργασίας, στις επιδοτήσεις εργαζομένων που ανεστάλησαν προσωρινά οι συμβάσεις εργασίας τους λόγω της πανδημίας, καθώς και σε προγράμματα χρηματοδότησης επιχειρήσεων με τη μορφή δανείων με προνομιακούς όρους ή παροχής εγγυήσεων δανεισμού, σε μέτρα αναστολής φορολογικών υποχρεώσεων και καταβολής οφειλόμενων δανειακών κεφαλαίων, αλλά και με τη μορφή φορολογικών απαλλαγών και επιδοτήσεων.

### Επίδραση των προγραμμάτων στους πολυεθνικούς ομίλους

Ο σκοπός των μέτρων αυτών είναι η συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας και ο περιορισμός των αρνητικών αποτελεσμάτων που έχει στις επιχειρήσεις η πανδημία. Ο ΟΟΣΑ αναγνωρίζει πως τέτοιου τύπου προγράμματα μπορεί να επιδρούν στην τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια της πανδημίας και αυτό συμβαίνει είτε η στήριξη δίνεται άμεσα στον όμιλο ή σε μια θυγατρική του, είτε σε ανεξάρτητες εταιρίες μέσα στην ίδια αγορά στην οποία δραστηριοποιείται ο όμιλος.

### Οδηγίες για τον χειρισμό των προγραμμάτων ενίσχυσης

Τονίζεται από τις οδηγίες ότι τα εν λόγω κρατικά προγράμματα ενίσχυσης πρέπει να θεωρείται πως διαμορφώνουν τις τρέχουσες συνθήκες αγοράς, στη λογική και των Κατευθυντήριων Γραμμών, και ότι οι επιπτώσεις των προγραμμάτων αυτών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για το συνδεδεμένο μέρος που τελικά ωφελείται από αυτές.

Αναγνωρίζεται, τέλος, η ανάγκη προσαρμογών στις περιπτώσεις συναλλακτικών μεθόδων τεκμηρίωσης, όπου εξετάζεται η κερδοφορία μόνο ενός μέρους, ώστε να εξαλειφθούν τυχόν περιορισμοί στη συγκρισιμότητα λόγω ενδεχόμενης διαφοροποίησης στη λογιστική απεικόνιση της ωφέλειας των κρατικών προγραμμάτων ανά δικαιοδοσία.

## Δ. Συμφωνίες Προέγκρισης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (APAs)

Ο ΟΟΣΑ καλεί τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους να αντιμετωπίσουν τυχόν επιδράσεις της πανδημίας του COVID-19 σε συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικών συναλλαγών, πολυμερείς, διμερείς ή μονομερείς, με επικοινωνιακό και συνεργατικό τρόπο, τονίζοντας ότι οι συμφωνίες αυτές εξακολουθούν και κατά την πανδημία αλλά και μετά από αυτήν να εξασφαλίζουν διαφάνεια στις συναλλαγές αλλά και φορολογική ασφάλεια για τα εμπλεκόμενα μέρη.

### Επίδραση στις ήδη εγκεκριμένες συμφωνίες

Γίνεται ξεκάθαρο πως οι συμφωνίες προέγκρισης που έχουν ήδη εγκριθεί εξακολουθούν να ισχύουν και να είναι δεσμευτικές τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τους φορολογούμενους, στο μέτρο που η πανδημία δεν δημιουργεί μια τέτοια κατάσταση που θα μπορούσε να οδηγήσει στην αλλαγή, ματαίωση ή ανάκλησή τους.

### Επιπτώσεις της πανδημίας στις συμφωνίες και σχετικές συστάσεις

Ο ΟΟΣΑ παραθέτει τις συνθήκες που η πανδημία θα μπορούσε να επηρεάσει μια συμφωνία προέγκρισης και κάνει συστάσεις τόσο στις φορολογικές αρχές όσο και στους φορολογούμενους για το πώς να τις διαχειριστούν για το αμοιβαίο όφελός τους.

Αναφέρονται ενδεικτικά οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η πανδημία μπορεί να επηρεάζει αρνητικά τις κρίσιμες παραδοχές μια αίτησης προέγκρισης ώστε αυτή να καθίσταται πλέον μη εφαρμόσιμη.

Διευκρινίζεται, όμως, ότι η συμμόρφωση ή η παράβαση ή η μονομερής διαφοροποίηση του φορολογούμενου σε σχέση με μία κρίσιμη παραδοχή είναι ανεξάρτητη από τα αποτελέσματα της πανδημίας και θα οδηγούσε ούτως ή άλλως σε ανάκληση μιας συμφωνίας προέγκρισης.

Γίνεται ειδική μνεία και στη χρήση μέσων τεχνολογίας που θα διευκολύνουν την επικοινωνία και την ανταλλαγή πληροφορίας σχετικής με τη διαπραγμάτευση των συμφωνιών μέσα στις ιδιαίτερες συνθήκες που δημιουργούν τα μέτρα κοινωνικής αποστασιοποίησης και περιορισμού στην κίνηση που προκαλεί η πανδημία.

## Συμπέρασμα

Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις συνέπειες της πανδημίας του COVID-19 στις ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν επίρρωση της ισχύος της αρχής των ίσων αποστάσεων αλλά και των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ. Γίνεται σαφές πως οι τελευταίες ήταν και παραμένουν ο γνώμονας κάθε σχετικής ερμηνείας της επίδρασης της πανδημίας στην ενδοομιλική τιμολόγηση, ενώ για μια ακόμη φορά τονίζεται η σημασία των καταρχήν συμφωνηθεισών και ουσιαστικών σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών (“actual delineation of the transaction”).

Οι οδηγίες καθιστούν σαφές πως οι λύσεις για τους φορολογούμενους, παρά την ιδιαιτερότητα των συνθηκών κυρίως του φορολογικού έτους 2020, μπορούν να έρθουν μέσα από τις Κατευθυντήριες Γραμμές και πως η επίδραση της πανδημίας πρέπει να αναλυθεί εκτενώς και να τεκμηριωθεί με οικονομικά στοιχεία από την καταλληλότερη κατά περίπτωση πηγή.

Αναγνωρίζεται, βεβαίως, πως η επίδραση της πανδημίας στην παγκόσμια οικονομία είναι τεράστια και ότι ενώ αυτή αποτελεί συστημικό κίνδυνο, οδήγησε τελικά στην αποκρυστάλλωση άλλων κινδύνων σχετικών με την ενδοομιλική πολιτική και την αλυσίδα αξίας, όπως οι κίνδυνοι αγοράς, λειτουργίας και επισφάλειας.

Τόσο οι φορολογούμενοι όσο και οι φορολογικές αρχές καλούνται να αναγνωρίσουν τους οικονομικούς κινδύνους που γεννά η πανδημία και την επίδρασή τους στα εμπλεκόμενα συνδεδεμένα μέρη με αναφορά στη διαχείρισή παρόμοιων κινδύνων από ανεξάρτητα μέρη, στις αντίστοιχες συμβατικές υποχρεώσεις αυτών αλλά και στις επιλογές που ρεαλιστικά υπάρχουν.

Και όλα αυτά με δεδομένη την πίεση χρόνου που δημιουργεί το κλείσιμο του φορολογικού έτους 2020 σε λίγες μόνο ημέρες και η ανάγκη εξέτασης, τεκμηρίωσης και διενέργειας τυχόν προσαρμογών κερδοφορίας ή επιμερισμού ζημιών και εξόδων σχετικών με την πανδημία, τουλάχιστον για τους ομίλους που ακολουθούν το ημερολογιακό έτος.

Μένει να δούμε ποια θα είναι η αντίδραση της Ελληνικής φορολογικής αρχής και αν θα υπάρξουν περαιτέρω οδηγίες της επί των σχετικών θεμάτων.

Η εξειδικευμένη ομάδα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της PwC στην Ελλάδα βρίσκεται στη διάθεση σας για την περαιτέρω εξέταση των ζητημάτων που ανακύπτουν από τις σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις συνέπειες της πανδημίας του COVID-19 στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

*Σημειώνεται ότι κάθε εξατομικευμένη περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται βάσει των συγκεκριμένων χαρακτηριστικών της και ότι οι ανωτέρω αναφερόμενες γενικές αρχές ενδέχεται να μην εφαρμόζονται απαραίτητως σε όλες τις περιπτώσεις. Οι εξειδικευμένοι μας σύμβουλοι είναι σε θέση να σας βοηθήσουν όσον αφορά τα ζητήματα που ανακύπτουν στη δική σας εξατομικευμένη περίπτωση.*

[www.pwc.gr](http://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

© 2020 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](http://www.pwc.com/structure).