



Ε. 2054/2021 – Γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing) – Σύνοψη και σχόλια

Η ΑΑΔΕ εξέδωσε στις 10 Μαρτίου 2021 την Εγκύκλιο 2054 με θέμα «[Γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας της νόσου COVID-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών \(transfer pricing\)](#)».

Η Εγκύκλιος 2054/2021 βασίζεται στην Καθοδήγηση που δημοσίευσε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ) στις 18 Δεκέμβριου του 2020 ως προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και των Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Transfer Pricing Guidelines - TPG) σε ζητήματα που μπορεί να προκύψουν στο πλαίσιο της πανδημίας COVID-19. Με την Εγκύκλιο 2054, η ελληνική φορολογική διοίκηση υιοθετεί σχεδόν εξ ολοκλήρου την Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ.

Η Εγκύκλιος παραπέμπει ευθέως στην Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ και στις Οδηγίες για την ερμηνεία των ζητημάτων στα οποία αναφέρεται. Συνεπώς, φαίνεται ότι κάποια ζητήματα της Καθοδήγησης του ΟΟΣΑ που δεν περιλήφθηκαν στην Εγκύκλιο ενδεχομένως να μην είναι αποδεκτά από την ελληνική φορολογική διοίκηση.

A. Ανάλυση συγκρισιμότητας

Η Εγκύκλιος αναφέρει ενδεικτικά πηγές πληροφοριών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην ανάλυση συγκρισιμότητας για την εκτίμηση της επίδρασης της πανδημίας, όπως:

- ανάλυση της μεταβολής του όγκου των πωλήσεων λόγω πανδημίας, ή/και της μεταβολής των καναλιών διανομής σε σύγκριση με τις πωλήσεις προ της πανδημίας COVID-19,
- ανάλυση της μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας του ομίλου σε σχέση με το σύνηθες επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας που αφορά την ελεγχόμενη συναλλαγή και τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις,
- συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τα πρόσθετα ή έκτακτα κόστη που βαρύνουν τα συμβαλλόμενα μέρη στην ελεγχόμενη συναλλαγή ή τον όμιλο ως σύνολο,
- ανάλυση / ποσοτικοποίηση των οικονομικών επιπτώσεων από τη χρήση κρατικών προγραμμάτων στήριξης και τη σχετική λογιστική τους αποτύπωση,
- λεπτομέρειες σχετικά με κρατικές παρεμβάσεις που έχουν επηρεάσει την τιμολόγηση και την εκτέλεση των ελεγχόμενων συναλλαγών,
- μακροοικονομικές πληροφορίες, όπως ο δείκτης ΑΕΠ της χώρας ή δείκτες κλάδων που δημοσιεύουν οι κεντρικές τράπεζες, κρατικές υπηρεσίες, βιομηχανικά ή εμπορικά επιμελητήρια, στο βαθμό που είναι χρήσιμες για την κατανόηση του πλαισίου της ελεγχόμενης συναλλαγής,
- σύγκριση των επιχειρηματικών προβλέψεων αναφορικά με πωλήσεις, έσοδα και περιθώρια κέρδους με αυτά που πραγματοποιήθηκαν και
- ανάλυση των χρηματοοικονομικών δεικτών και των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων του κλάδου που καταδεικνύουν τις επιπτώσεις σε πωλήσεις, κόστη και κερδοφορίες.

Η Εγκύκλιος αναφέρει ρητά ότι η διενέργεια οποιασδήποτε προσαρμογής στο ελεγχόμενο μέρος ή στα συγκριτικά στοιχεία με βάση τα ανωτέρω για σκοπούς συγκρισιμότητας, θα πρέπει να ποσοτικοποιείται και να αιτιολογείται επαρκώς ως προς την καταλληλότητα και αναγκαιότητά της.

Οι πηγές πληροφοριών στις οποίες αναφέρεται η Εγκύκλιος δεν περιλαμβάνουν τη χρήση στατιστικών μεθόδων, όπως η ανάλυση παλινδρόμησης, ούτε τυχόν διαθέσιμα δεδομένα για το 2020, αντίθετα με την Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ.

Γίνεται αναφορά στη σύγκριση επιχειρηματικών προβλέψεων (budgeted financial information) και πραγματοποιηθέντων στοιχείων, αλλά απουσιάζει ο σχετικός σχολιασμός που υπάρχει στην Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ. Θα πρέπει όμως να ισχύει η γενική αρχή της ερμηνείας με βάση την Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ. Θα ήταν χρήσιμο η Εγκύκλιος να διευκρινίζει αν η τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών του 2020 μπορεί να βασιστεί σε ένα προσαρμοσμένο δείκτη κερδοφορίας με βάση τις επιχειρηματικές προβλέψεις παρά την ύπαρξη λογιστικών ζημιών, και αν ναι, από ποια περίοδο θα πρέπει να προέρχονται τα συγκριτικά στοιχεία.

Άλλα ζητήματα στα οποία αναφέρεται η Εγκύκλιος είναι τα εξής:

- Χρήση πλέον της μίας μεθόδου τεκμηρίωσης. Διευκρινίζεται όμως ότι αυτό δεν είναι υποχρεωτικό και ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ακολουθούνται οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ ως προς την εφαρμογή κάθε μεθόδου.

Η εμπειρία δείχνει ότι συνήθως δεν υπάρχουν επαρκή συγκριτικά στοιχεία που να επιτρέπουν την εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων. Η μόνη μέθοδος που μπορεί να μη στηρίζεται σε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι ο επιμερισμός των κερδών (profit split), αλλά η εφαρμογή της απαιτεί την ύπαρξη κάποιων προϋποθέσεων σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ και συνήθως πρόκειται για μια σχετικά σύνθετη ανάλυση. Συνεπώς είναι αμφίβολο κατά πόσο θα μπορέσει να αποτελέσει μια πρακτική λύση.

- Άντληση δεδομένων από διαφορετικές περιόδους αναφοράς, σε σχέση με τα όσα θα ίσχυαν σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία υπό κανονικές συνθήκες, προκειμένου να επιτευχθεί συγκρισιμότητα μεταξύ της ελεγχόμενης συναλλαγής και των συγκριτικών στοιχείων.

Η Εγκύκλιος δε διευκρινίζει ποιες θα μπορούσαν να είναι οι διαφορετικές περίοδοι αναφοράς, ούτε αν είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν μόνο ένα έτος (2020). Επίσης δεν υπάρχει κάποια πρόταση ώστε να ξεπεραστεί το πρόβλημα της μη διαθεσιμότητας στοιχείων στις εμπορικές βάσεις δεδομένων κατά το πρώτο μισό της επόμενης χρήσης από την εξεταζόμενη.

- Επανεξέταση του δείγματος εταιριών που είχε θεωρηθεί συγκρίσιμο στο παρελθόν προτού θεωρηθεί εκ νέου συγκρίσιμο κατά την επικαιροποίηση των συγκριτικών μελετών.
- Συμπερίληψη εταιριών με ζημιολόγο αποτέλεσμα στο τελικό δείγμα συγκριτικών, στο βαθμό που οι εταιρίες είναι αξιόπιστα συγκρίσιμες με την εξεταζόμενη εταιρεία.

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, η συμπερίληψη ζημιολόγων επιχειρήσεων στο τελικό δείγμα συγκριτικών θα πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση. Η προσέγγιση αυτή θα πρέπει να γίνει σαφής στους ελεγκτές της φορολογικής διοίκησης καθώς έρχεται σε αντίθεση με την πάγια πρακτική τους.

Τέλος, η Εγκύκλιος αποτρέπει τους φορολογούμενους από τη χρήση πληροφοριών από προηγούμενες οικονομικές κρίσεις για την εκτίμηση των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19.

Η Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ περιλάμβανε διάφορες προτάσεις προς τις φορολογικές διοικήσεις προκειμένου να ξεπεραστεί η έλλειψη συγκριτικών στοιχείων για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών του 2020. Τέτοιες προτάσεις ήταν οι αντισταθμιστικές προσαρμογές (compensating adjustments) ή οι προσαρμογές των ενδοομιλικών τιμών σε μεταγενέστερη χρήση. Καμία από αυτές δεν περιλαμβάνεται στην Εγκύκλιο με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κάποια σαφής θέση της φορολογικής διοίκησης για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών του 2020.

B. Ζημίες και δαπάνες εξαιτίας της πανδημίας

Οντότητες περιορισμένου κινδύνου

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, κατά την τεκμηρίωση, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να αποδεικνύουν ότι η κατανομή των ζημιών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ακολουθεί την κατανομή των κινδύνων μεταξύ αυτών των μερών, κατά τρόπο διαχρονικά συνεπή, ενώ τυχόν διαφοροποιήσεις θα πρέπει να δικαιολογούνται.

Γίνεται αποδεκτό ότι ακόμα και οντότητες περιορισμένου κινδύνου μπορούν να επιβαρυνθούν με ζημιές βραχυπρόθεσμα, εφόσον σύμφωνα με την ουσία της ενδοομιλικής συναλλαγής αναλαμβάνουν κάποιο κίνδυνο που επηρεάστηκε από την πανδημία. Η Εγκύκλιος παραθέτει το παράδειγμα ενός διανομέα περιορισμένου κινδύνου ο οποίος υπέστη ζημιές λόγω πραγματοποίησης αναλαμβανόμενου κινδύνου αγοράς (πτώση τζιρού). Σε αυτήν την περίπτωση, ο διανομέας θα μπορούσε να τεκμηριώσει ότι οι ζημιές όντως οφείλονται στη μειωμένη ζήτηση εξετάζοντας το μικτό περιθώριο κέρδους στο πλαίσιο της μεθόδου Τιμής Μεταπώλησης.

Η εξέταση του μικτού περιθωρίου κέρδους είναι πράγματι ένας πρόσφορος τρόπος για να υποστηριχτεί ότι η χαμηλή κερδοφορία ενός διανομέα που προμηθεύεται εμπορεύματα από συνδεδεμένο μέρος δεν οφείλεται στην ενδοομιλική πολιτική. Θα βοηθούσε περισσότερο αν η Εγκύκλιος δε συνέδεε

αυτόν τον έλεγχο με την εφαρμογή της μεθόδου Τιμής Μεταπώλησης η οποία συχνά αμφισβητείται από τους ελεγκτές στη βάση διαφορετικών λογιστικών προτύπων που ισχύουν για τα συγκριτικά.

Συμβατικοί όροι και συμφωνίες

Η Εγκύκλιος δίνει τη δυνατότητα στα συνδεδεμένα μέρη να αναθεωρήσουν τις υφιστάμενες μεταξύ τους συμβάσεις εφόσον υπάρχουν σαφή αποδεικτικά στοιχεία ότι κάτι τέτοιο θα είχε πράξει ανεξάρτητα μέρη υπό συγκρίσιμες συνθήκες.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η πανδημία καθαυτή δεν αρκεί για την αυτόματη επίκληση του συμβατικού όρου της ανωτέρας βίας και σε κάθε περίπτωση απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση του μεγέθους της διαταραχής που προκάλεσε το γεγονός ανωτέρας βίας. Ελλείψει ρήτρας περί ανωτέρας βίας στη σύμβαση, ο ισχυρισμός περί ανάγκης διαπραγμάτευσης της αρχικής σύμβασης απαιτεί επαρκή ανάλυση της συμπεριφοράς ανεξάρτητων μερών υπό τις ίδιες συνθήκες.

Έκτακτα έξοδα που οφείλονται στην πανδημία

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, ως προς τα έκτακτα έξοδα η βασική αρχή είναι ότι πρέπει να ακολουθούν την κατανομή των κινδύνων δηλαδή να επιβαρύνουν τις οντότητες που αναλαμβάνουν τους σχετικούς κινδύνους. Κάποια από τα έκτακτα έξοδα που προέκυψαν από την πανδημία είναι πιθανό να συνδέονται με μόνιμες αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας μιας επιχείρησης (π.χ. δαπάνες τηλεργασίας) με αποτέλεσμα να είναι πιο ακριβές να θεωρούνται πλέον λειτουργικά και όχι έκτακτα έξοδα. Γίνεται δεκτό ότι έκτακτα στοιχεία κόστους θα πρέπει γενικά να εξαιρούνται από τους δείκτες κερδοφορίας, εκτός και αν με βάση τη σχετική ανάλυση αυτά συνδέονται με την ουσία της ενδοομιλικής συναλλαγής. Καθώς τα έκτακτα έξοδα μπορεί να εμφανίζονται λογιστικά είτε ως λειτουργικά, είτε ως μη λειτουργικά, ενδέχεται να απαιτούνται λογιστικές προσαρμογές προκειμένου να βελτιωθεί η συγκριτική ανάλυση.

Γ. Κρατικά προγράμματα

Τα κρατικά προγράμματα λόγω του έκτακτου και προσωρινού χαρακτήρα τους αντιμετωπίζονται διαφορετικά από άλλα προγράμματα που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις και πρέπει να αναλύονται κατά την περιγραφή των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη. Αναφέρεται ότι έχουν σαφείς επιπτώσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές και ότι αποτελούν ένα παράγοντα που ενδεχομένως επηρεάζει την κατανομή των κινδύνων που αναλαμβάνονται, των μέσων που χρησιμοποιούνται και των λειτουργιών που επιτελούνται. Δεδομένου ότι τα κρατικά προγράμματα διαφέρουν από χώρα σε χώρα, προκρίνεται η χρήση όσο το δυνατόν στενότερου γεωγραφικού κριτηρίου για την εύρεση συγκρίσιμων εταιρειών ενώ είναι πιθανό να χρειάζονται κατάλληλες προσαρμογές ώστε να περιοριστούν τυχόν λογιστικές διαφορές.

Σε αυτό το σημείο η Εγκύκλιος αφενός διαφοροποιείται από την Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ, η οποία αναφέρει ότι τα κρατικά προγράμματα δεν αλλάζουν την κατανομή των κινδύνων σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή, αφετέρου είναι αντιφατική γιατί αναφέρει και ότι επηρεάζουν και ότι δεν επηρεάζουν την κατανομή των κινδύνων. Επίσης η Εγκύκλιος θεωρεί ότι τα κρατικά προγράμματα έχουν σαφείς επιπτώσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές ενώ η Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ είναι επιφυλακτική ως προς αυτό το ζήτημα και αναφέρεται σε περιπτώσεις που τα κρατικά προγράμματα δε θα πρέπει να θεωρείται ότι επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση. Ο γεωγραφικός περιορισμός της αναζήτησης συγκριτικών στο μέγιστο δυνατό βαθμό μπορεί να ερμηνευτεί ως σύσταση για εξεύρεση συγκριτικών μόνο από την Ελλάδα, στο βαθμό βέβαια που αυτό είναι εφικτό.

Δ. Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APAs)

Η Εγκύκλιος αναφέρει ρητά ότι οι φορολογούμενοι θα πρέπει να ειδοποιούν τη φορολογική διοίκηση όταν κάποια από τις κρίσιμες παραδοχές μιας Συμφωνίας δεν ισχύει και να υποβάλουν σχετική τεκμηρίωση για να εξηγήσουν ότι η πανδημία οδήγησε σε αυτό το αποτέλεσμα. Συνέπεια της παραβίασης των κρίσιμων παραδοχών μπορεί να είναι i) η αναθεώρηση της Συμφωνίας, δηλαδή να ισχύουν διαφορετικοί όροι πριν και μετά την ημερομηνία αναθεώρησης, ii) η ακύρωση της Συμφωνίας, δηλαδή η Συμφωνία να μην ισχύει μετά την ημερομηνία ακύρωσης, iii) η ανάκληση της Συμφωνίας, δηλαδή η Συμφωνία να είναι σαν να μην υπήρξε ποτέ.

Για τις Συμφωνίες που είναι υπό διαπραγμάτευση και δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμα, προτείνεται η υιοθέτηση ευέλικτων προσεγγίσεων, όπως η εξέταση χωριστά της περιόδου της πανδημίας και της περιόδου μετά από αυτήν, η δυνατότητα αναδρομικών αλλαγών στη Συμφωνία, κ.λπ.

Συμπερασματικά, η Εγκύκλιος είναι ένα θετικό βήμα από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης καθώς αποδέχεται την Καθοδήγηση του ΟΟΣΑ τουλάχιστον για τα ζητήματα στα οποία αναφέρεται. Ωστόσο αποφεύγει να απαντήσει στο πιο βασικό ερώτημα που είναι πώς θα πρέπει να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές του 2020 βάσει της μεθόδου TNMM δεδομένου ότι δε θα υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία του 2020 πριν από την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Σε κάθε περίπτωση, οι ελεγκτές θα πρέπει να ετοιμαστούν για την ανάλυση των κινδύνων των ενδοομιλικών συναλλαγών, αφού από αυτήν θα καθορίζεται και η ανάληψη έκτακτων εξόδων, για τον έλεγχο επιχειρηματικών προβλέψεων καθώς και για την εξέταση του μικτού περιθωρίου κέρδους διανομένων.



Για περισσότερες πληροφορίες επικοινωνήστε με:

[Μαρία Τρακάδη](#), Tax Leader

[Φώτης Τσαμπαρής](#), Tax Partner

[Βάιος Μακρυγιάννης](#), Tax Principal

Για να μην λαμβάνετε emails σχετικά με αυτό το θέμα, παρακαλώ όπως αποστείλετε ένα απαντητικό email στον αποστολέα με τη λέξη “Unsubscribe” στο πεδίο του θέματος.

Combating COVID-19 with resilience

Access Global and Local Deloitte insights to help your organization manage and mitigate the risk

