

Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών - Προβλήματα και προτάσεις επίλυσης

Η Διοίκηση του ΣΒΕ, με επιστολή της, την Παρασκευή 19 Νοεμβρίου 2021, προς τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, κ. Γ. Πιτσιλή, αναφέρθηκε στα ζητήματα που αφορούν σε δυσχέρειες κατά την εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών Αρχών, των διατάξεων περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και να πρότεινε λύσεις με σκοπό την προσφορότερη και απλούστερη εφαρμογή των οικείων διατάξεων, προς όφελος των φορολογουμένων και των φορολογικών ελεγκτικών Αρχών.

Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών ρυθμιζόταν, υπό την ισχύ του προγενέστερου (ισχύοντος έως 31.12.2013) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) από τις διατάξεις του αρ. 39, 39α, 39β και 39γ του ως άνω νόμου σε συνδυασμό και με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1179/2013, ήδη δε, από 1.1.2014 μέχρι και σήμερα από τις διατάξεις των αρ. 2, 50, 51 του Ν. 4172/2013, καθώς και των αρ. 20, 21, 56 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό και με την ΠΟΛ.1097/9.4.2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 και συμπληρώθηκε (διευκρινίσεις) με την ΠΟΛ. 1142/2.7.2015.

Βασική Αρχή και διεθνές πρότυπο για την ορθή τιμολογιακή πολιτική μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτελεί η «αρχή των ίσων αποστάσεων», η οποία ορίζεται στο άρθρο 9 του Μοντέλου Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α., σύμφωνα με το οποίο όταν κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής «*οι όροι που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων τους διαφέρουν από όσους πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τότε οποιαδήποτε κέρδη δεν εμφανίζονται λόγω αυτών των όρων, θα μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας και να φορολογηθούν αντίστοιχα*».

Η εφαρμογή της ως άνω Αρχής εξειδικεύεται στις κατευθυντήριες Αρχές του Ο.Ο.Σ.Α., οι οποίες προβλέφθηκαν, ως βασικό εργαλείο τεκμηρίωσης και ελέγχου ενδοομιλικών τιμολογήσεων, αρχικώς με την κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 39 Α του Κ.Φ.Ε. εκδοθείσα Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1179/2013 και ακολούθως και με ρητή νομοθετική διάταξη τυπικής ισχύος και συγκεκριμένα το άρθρο 50 του Ν.4172/2013.

Ωστόσο, παρατηρείται ότι στην πράξη, ο έλεγχος εκ μέρους των φορολογικών Αρχών για την εφαρμογή της νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών εμφανίζει δυσχέρειες, οι οποίες εστιάζονται στην πολυπλοκότητα της νομοθεσίας και τις διαφορετικές ερμηνευτικές προσεγγίσεις μεταξύ φορολογικής Αρχής και φορολογουμένων επί βασικών ζητημάτων ερμηνείας των οικείων νομοθετικών διατάξεων και κατευθυντηρίων Αρχών του Ο.Ο.Σ.Α.

Οι δυσχέρειες αυτές έχουν δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα στις επιχειρήσεις, διότι σε πολλές περιπτώσεις οδηγούν σε βαρύτατους καταλογισμούς φόρων και προστίμων, με αποτέλεσμα οι σχετικοί φορολογικοί έλεγχοι, από εργαλείο ορθού και δίκαιου προσδιορισμού των οικείων φορολογικών εσόδων να έχουν μετατραπεί σε τροχοπέδη στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων και τη δημιουργία ισχυρών επιχειρηματικών Ομίλων.

Συνοψίζοντας τα κυριότερα ζητήματα που χρήζουν άμεσης αντιμετώπισης, προκειμένου να αποσαφηνιστεί και να απλοποιηθεί το πλαίσιο ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, στην επιστολή αναφέρονται τα εξής:

- A) Παρότι ο φορολογικός νομοθέτης προβλέπει ότι η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών πραγματοποιείται με την κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης, η δε Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να σέβεται και να αποδέχεται την ανωτέρω τεκμηρίωση, με μοναδική εξαίρεση εάν αυτή δεν λάβει καθόλου χώρα ή αποδειχθεί ανακριβής, παρατηρούνται περιπτώσεις που ο φορολογικός έλεγχος, χωρίς κατ' ουσίαν να αμφισβητεί και να αντικρούει την ενδοομιλική τεκμηρίωση που έλαβε χώρα δια του συννόμως και εμπροθέσμως καταρτισθέντος φακέλου τεκμηρίωσης και χωρίς να διατυπώνει αιτιολογημένη κρίση περί τυχόν ανακρίβειας αυτού, η οποία να οδηγεί σε αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, δεν αποδέχεται τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης, υιοθετώντας μάλιστα εναλλακτική μέθοδο τεκμηρίωσης, με αποτέλεσμα να καταλήγει σε διαφορετικά αποτελέσματα, δυσμενέστερα για την επιχείρηση.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογικός έλεγχος δεν αποδέχεται, χωρίς αιτιολογημένη κρίση, μεθοδολογία τεκμηρίωσης που λαμβάνει υπόψη κατανομή και ομαδοποίηση των συναλλαγών ανά γεωγραφική περιοχή, καθώς και περιπτώσεις που ο έλεγχος εξαιρεί σημαντικό μέρος συγκρίσιμων στοιχείων, αξιολογώντας μόνο συναλλαγές πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό, περιορίζοντας έτσι σαφώς το εύρος και τους παράγοντες συγκρισιμότητας και καταλήγοντας σε μη αξιόπιστα ή σε λιγότερο αξιόπιστα αποτελέσματα.

- B) Η εμφάνιση αρνητικών αποτελεσμάτων σε μία ή περισσότερες χρήσεις συνεπάγεται σε πολλές περιπτώσεις, κατά την άποψη των ελεγκτικών αρχών a priori παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων και της νομοθεσίας περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και επισύρει την αυτόματη, εν είδει τεκμηρίου, εξαγωγή του συμπεράσματος περί εφαρμογής οιασδήποτε τεχνητής μεθόδευσης με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Ωστόσο σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, η ύπαρξη ζημιών μπορεί να οφείλεται σε γνήσιους λόγους (πχ εφαρμογή ειδικής επιχειρηματικής στρατηγικής, συνθήκες που να δικαιολογούν τη στόχευση σε οριακή κερδοφορία και όχι απαραίτητα σε συνολική κερδοφορία, κτλ.), ενώ ακόμη και η εμφάνιση ζημιών για πολλά έτη κρίνεται με βάση τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ ως λόγος περαιτέρω εξέτασης των πραγματικών περιστατικών και όχι ως a priori παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων.
- Γ) Η εξεύρεση συγκριτικών στοιχείων για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών παρίσταται σε αρκετές περιπτώσεις δυσχερής, καθώς το εύρος των συγκρίσιμων επιχειρήσεων περιορίζεται σημαντικά, λόγω του ότι μεγάλος όγκος αυτών είναι είτε συνδεδεμένες, είτε ζημιογόνες, με αποτέλεσμα να απορρίπτονται άμεσα από το εξεταζόμενο δείγμα. Σε αυτές και μόνο τις περιπτώσεις θα πρέπει ο φορολογούμενος να υποχρεώνεται σε διενέργεια των συγκριτικών ερευνών με όσο πιο ευρεία κριτήρια αναζήτησης γίνεται – σε περιπτώσεις δε που υπάρχει επάρκεια συγκριτικών στοιχείων δεν θα πρέπει να αποτελεί λόγο απόρριψης της συγκριτικής έρευνας του φορολογούμενου η τυχόν υιοθέτηση αυστηρότερων κριτηρίων αναζήτησης (πχ θέσπιση ορίου ανεξαρτησίας στο 33% ή στο 25% τόσο για νομικά όσο και για φυσικά πρόσωπα μετόχους) εφόσον καταλήγει σε επαρκή αριθμό παρατηρήσεων και εφαρμόζεται με συνέπεια.
- Δ) Η υποχρεωτική, με βάση το οικείο κανονιστικό πλαίσιο, απόρριψη του 25% των χαμηλότερων τιμών και του 25% των υψηλότερων τιμών των τεταρτημόριων που προκύπτουν από τη συγκριτική ανάλυση, φαίνεται να κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης και αντίθετη στις κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων ΟΟΣΑ (έκδοση 2010, παρ. 3.57 και 3.62) εφόσον

αυτή πραγματοποιείται άκριτα και χωρίς να έχει αιτιολογηθεί η χρήση στατιστικού εργαλείου (όπως είναι το ενδοτεταρτημοριακό εύρος).

- Ε) Το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο περί a priori διόρθωσης αποκλίνουσας τιμής ενδοομιλικής τιμολόγησης στην τιμή της διαμέσου του αποδεκτού εύρους τιμών ανεξάρτητων συναλλαγών και όχι στην τιμή του πρώτου τεταρτημορίου, ήτοι στην τιμή του κατώτατου αποδεκτού από τον έλεγχο εύρους τιμών, δημιουργεί μία όλως αυστηρή και δυσανάλογη της παράβασης συνέπεια για τις επιχειρήσεις, καταλήγοντας κατ' ουσίαν σε μορφή διοικητικής κύρωσης λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.
- ΣΤ) Προκαλείται ανασφάλεια δικαίου από την ύπαρξη αντιφατικών αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) ως προς την καταλληλότητα των μεθόδων τεκμηρίωσης (ενδεικτικά αναφέρουμε την απόφαση της ΔΕΔ 1582/2020 σε σχέση με την απόφαση της ΔΕΔ 579/2021).
- Ζ) Προκύπτουν περιπτώσεις, ειδικώς στον έλεγχο χρηματοοικονομικών συναλλαγών κατά τις οποίες ο έλεγχος απορρίπτει την τεκμηρίωση του φορολογούμενου με την επίκληση διαφορών ως προς την συγκρισιμότητα των συγκριτικών στοιχείων με τις εξεταζόμενες συναλλαγές (ήτοι διαφορές συγκριτικών στοιχείων από την έρευνα σε εξειδικευμένες βάσεις δεδομένων έστω κι αν ο φορολογούμενος προβαίνει σε προσαρμογές συγκρισιμότητας), εντούτοις, μετά την απόρριψη, υιοθετεί συγκριτικά στοιχεία τα οποία εμφανίζουν τις ίδιες ή και σημαντικότερες διαφορές (πχ γενικά στατιστικά στοιχεία για δάνεια από την ΤτΕ), τις οποίες, ακολούθως, δικαιολογεί στη βάση της δήθεν έλλειψης άλλων στοιχείων.
- Η) Παρά το γεγονός ότι οι κατευθυντήριες Αρχές του Ο.Ο.Σ.Α. αποτελούν το βασικό εργαλείο για την τεκμηρίωση και τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, μέχρι και σήμερα δεν έχουν τύχει επίσημης μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα, ώστε να καταστούν γνωστές και διαθέσιμες σε κάθε επιχείρηση.
- Θ) Παρότι βάσει των οδηγιών του ΟΟΣΑ μπορούν να χρησιμοποιηθούν πέντε μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, με προτιμητέες αυτές που στηρίζονται σε εσωτερικά στοιχεία, ωστόσο, οι εν λόγω μέθοδοι δεν συνεξετάζονται και δεν αξιολογούνται, λαμβάνοντας υπόψη την επιχειρηματική πραγματικότητα.

Όλα τα ανωτέρω ζητήματα επιβάλλουν άμεση επίλυση, κατόπιν επικοδομητικού διαλόγου μεταξύ φορολογικής Διοίκησης και επιχειρήσεων (στο πλαίσιο του οποίου εντάσσεται και η παρούσα πρωτοβουλία του ΣΒΕ) με σκοπό τον εκσυγχρονισμό και την απλοποίηση του οικείου νομοθετικού πλαισίου και των σχετικών ελεγκτικών εργασιών και επαληθεύσεων.

Από πλευρά του ο ΣΒΕ, προτείνει ως άμεσες και ευχερώς υλοποιήσιμες λύσεις, για την άρση των ανωτέρω δυσχερειών τις εξής:

1. Έκδοση ερμηνευτικής εγκυκλίου προς τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές, με την οποία να παρέχονται συγκεκριμένες κατευθύνσεις και εντολές, όσον αφορά τη διενέργεια των ελέγχων ενδοομιλικών συναλλαγών, με σαφές και σχηματοποιημένο ελεγκτικό πλαίσιο, το οποίο να λαμβάνει υπόψη και να αξιολογεί και την επιχειρηματική πραγματικότητα και με ρητή πρόβλεψη ότι:
 - η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να σέβεται και να αποδέχεται τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης και να αποφεύγει τη διενέργεια εναλλακτικών μεθόδων τεκμηρίωσης, εκτός εάν δεν προσκομίζεται τέτοιος φάκελος ή αυτός αποδεικνύεται ανακριβής, κατά τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής Αρχής και
 - μόνη η εμφάνιση αρνητικών αποτελεσμάτων σε μία ή περισσότερες χρήσεις δεν συνεπάγεται εκ των πραγμάτων και a priori παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων και της νομοθεσίας περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, αλλά

αντιθέτως, θα πρέπει να εξετάζονται *ad hoc* και με βάση τα πραγματικά περιστατικά εκάστης περίπτωσης οι αιτίες που οδήγησαν στην εμφάνιση ζημιογόνου αποτελέσματος, οι οποίες μπορεί να αποδίδονται σε πληθώρα διαφορετικών παραγόντων (έντονες συνθήκες ανταγωνισμού στην αγορά, εφαρμογή ειδικών επιχειρηματικών στρατηγικών, ύπαρξη ιδιόμορφων συνθηκών του κλάδου, σημαντικά έκτακτα γεγονότα, αλλαγές στο ρυθμιστικό καθεστώς του κλάδου κ.λπ.).

2. Μεταβολή του υφιστάμενου κανονιστικού πλαισίου, με αναδρομική εφαρμογή και σε εκκρεμείς ενώπιον φορολογικού ελέγχου, της Δ.Ε.Δ., καθώς και διοικητικών Δικαστηρίων υποθέσεις, με σκοπό την πρόβλεψη,
 - ότι οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούν αιτιολογημένα να προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους, χωρίς απόρριψη του 25% των ανώτατων και κατώτατων αποδεκτών τιμών,
 - ότι όταν δεν υπάρχει απόκλιση από το αποδεκτό εύρος τιμών, η αποδεκτή τιμή τιμολόγησης να προσδιορίζεται στην τιμή του πρώτου τεταρτημορίου, ήτοι στην τιμή του κατώτατου αποδεκτού από τον έλεγχο εύρους τιμών και όχι σε αυτή της διαμέσου,
 - ότι ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να εξασφαλίζει και να αιτιολογεί ρητώς ότι η εκ μέρους του τυχόν υιοθέτηση διαφορετικής μεθόδου τεκμηρίωσης ή συγκριτικής έρευνας οδηγεί σε πιο αξιόπιστα αποτελέσματα και επιλέγεται με τα ίδια κριτήρια βάση των οποίων αξιολογείται η αξιοπιστία της συγκριτικής έρευνας του φορολογούμενου,
 - ότι τυχόν υιοθέτηση αυστηρότερων κριτηρίων αναζήτησης από τον φορολογούμενο, εφόσον οδηγεί σε επαρκή αριθμό συγκρίσιμων παρατηρήσεων και εφαρμόζεται με συνέπεια από έτος σε έτος, θα πρέπει να γίνεται αποδεκτή από την ελέγχουσα αρχή.
3. Δημιουργία επίσημης έκδοσης με τις κατευθυντήριες Αρχές του Ο.Ο.Σ.Α. στην ελληνική γλώσσα, καθώς και τις επικαιροποιήσεις αυτών ώστε να καταστούν πλήρως γνωστές και ευχερώς αναγνώσιμες σε όλες τις επιχειρήσεις, τη Διοίκηση, καθώς και τα αρμόδια διοικητικά Δικαστήρια.