



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10 Μαρτίου 2021

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ Ε΄ - ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – ΠΟ- Ε.2054
ΛΥΜΕΡΩΝ & ΕΙΔΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ**

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Α. Αλεβίζου, Α. Ντρης
Τηλέφωνο: 2103375307, 2103375527
e-mail: d.eleg05@aade.gr

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας της νόσου Covid-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing).

Οι μοναδικές οικονομικές συνθήκες που προέκυψαν από τη νόσο COVID-19 και τα επακόλουθα κρατικά μέτρα αντιμετώπισης τους έχουν προκαλέσει μια σειρά πρακτικών ζητημάτων στην εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων κατά τη διαδικασία τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το εύρος των οικονομικών επιπτώσεων ποικίλλει ανά δικαιοδοσία, κλάδο και επιχείρηση, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να ισχύουν ίδιοι κανόνες για όλες τις περιπτώσεις. Με βάση τις γενικές κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, δίνονται περαιτέρω οδηγίες διαχείρισης των ζητημάτων που ανακύπτουν λόγω της πανδημίας ως προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι παρούσες οδηγίες έχουν βασισθεί στις Οδηγίες που δημοσίευσε ο ΟΟΣΑ στις 18 Δεκεμβρίου 2020, σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας του COVID-19 στα ζητήματα ενδοομιλικών τιμολογήσεων (“Οδηγίες COVID”).¹ Όλα τα ζητήματα που ορίζονται ή αναφέρονται στην παρούσα ερμηνεύονται με βάση τις γενικές Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (TP Guidelines 2017) ή/και τις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με τα θέματα που ανακύπτουν από την πανδημία COVID-19 σε σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις (“Οδηγίες COVID”).

¹ OECD (2020), "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic", *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>.

A. Ανάλυση Συγκρισιμότητας

1. Σε ό,τι αφορά την ανάλυση συγκρισιμότητας, που πρέπει να διενεργήσουν οι υπόχρεοι προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων έτους 2020, πληροφορίες για τις οικονομικές επιπτώσεις της πανδημίας στις εξεταζόμενες συναλλαγές δύνανται να αντληθούν ενδεικτικά από:

- 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, έξοδα 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.

Τυχόν προσαρμογές συγκρισιμότητας που διενεργούνται από τον υπόχρεο προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (είτε στις ελεγχόμενες τιμές ή κερδοφορίες είτε στα συγκριτικά στοιχεία) σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα πρέπει να ποσοτικοποιούνται και να αιτιολογούνται επαρκώς αναφορικά με την καταλληλότητα και την αναγκαιότητά τους.

2. Οι φορολογούμενοι πρέπει να επιδεικνύουν την εύλογη δέουσα επιμέλεια στην αξιολόγηση των πιθανών επιπτώσεων της πανδημίας και στην αντίστοιχη μεταβολή της τιμολόγησης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών. Η χρήση πλέον της μίας μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών δύνανται να υπερκεράσει τα ζητήματα έλλειψης επαρκών και αξιόπιστων πληροφοριών για συγκριτικές μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ωστόσο, η χρήση περισσότερων μεθόδων δεν είναι υποχρεωτική και σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ακολουθούνται οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές. (παράγραφοι 2.2 και 2.12 των σχετικών Οδηγιών του ΟΟΣΑ).

3. Η χρήση πληροφοριών από προηγούμενες οικονομικές κρίσεις (π.χ. 2008-2009) δε συνιστάται, καθώς η κρίση λόγω της πανδημίας διαφέρει σε μέγεθος, και χαρακτηριστικά και πλήττει διαφορετικούς κατά κύριο λόγο οικονομικούς κλάδους.

4. Οι αρχές που αποτυπώνονται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές (κεφ III, τμήμα Β.5 των σχετικών Οδηγιών του ΟΟΣΑ) αναφορικά με τη χρήση δεδομένων και μέσων όρων πολλαπλών ετών εξακολουθούν να ισχύουν. Ωστόσο, εφόσον αιτιολογημένα κριθεί ότι οι περίοδοι αναφοράς θα πρέπει να μεταβληθούν ώστε να είναι συγκρίσιμα τα διαθέσιμα στοιχεία τότε μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές περίοδοι αναφοράς για να τεκμηριωθούν συναλλαγές που διενεργήθηκαν εν μέσω των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19 σε σχέση με τις περιόδους αναφοράς που προβλέπονται από την νομοθεσία για τις συναλλαγές που διενεργούνται υπό κανονικές συνθήκες (βλ. παρ. 27 των Οδηγιών COVID).
5. Η χρήση δεδομένων και πληροφοριών που είχαν χρησιμοποιηθεί στο παρελθόν ως αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία πρέπει να επανεξεταστεί πριν αυτά τα δεδομένα θεωρηθούν εκ νέου ως συγκρίσιμα κατά τη τυχόν επικαιροποίηση συγκριτικών ερευνών.
6. Σύμφωνα και με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες (Κεφ. III, παρ. 3.64) και εφόσον από την ακριβή περιγραφή των εξεταζόμενων συναλλαγών προκύπτουν ως αξιόπιστα συγκρίσιμες εταιρείες με ζημιόγνο αποτέλεσμα, η συμπερίληψη αυτών των ζημιόγνων επιχειρήσεων στο τελικό δείγμα συγκριτικών δεν αποκλείεται εξ' ορισμού, ιδιαίτερα δε σε περιόδους που εμφανίζονται σημαντικές οικονομικές επιπτώσεις λόγω της πανδημίας. Συνεπώς, κατά τη διενέργεια της ανάλυσης συγκρισιμότητας μπορεί να είναι κατάλληλη η συμπερίληψη ζημιόγνων συγκρίσιμων εταιρειών στο τελικό δείγμα συγκριτικών, με την προϋπόθεση ότι με βάση την ακριβή περιγραφή των εξεταζόμενων συναλλαγών, το λειτουργικό προφίλ της ελεγχόμενης επιχείρησης και τους κινδύνους που αναλαμβάνει στο πλαίσιο της συναλλαγής αυτής, προκύπτει ότι αυτές οι εταιρείες είναι όντως συγκρίσιμες (π.χ. οι συγκρίσιμες εταιρείες αναλαμβάνουν τα ίδια επίπεδα κινδύνων ή έχουν υποστεί τις ίδιες επιπτώσεις από την πανδημία).

B. Ζημίες και δαπάνες εξαιτίας της πανδημίας

1. Οντότητες περιορισμένου κινδύνου

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές «απλές ή χαμηλού κινδύνου λειτουργίες δεν αναμένεται να εμφανίζουν ζημίες για μεγάλο χρονικό διάστημα». Συνεπώς, είναι απαραίτητο να μελετηθούν επαρκώς τα συγκεκριμένα γεγονότα και οι περιστάσεις που δύνανται να προσδιορίσουν κατά πόσο μια οντότητα «περιορισμένου κινδύνου» θα μπορούσε πρόσκαιρα να υποστεί ζημίες κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κατά την ανάλυση, θα πρέπει να τεκμηριώνονται οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η οντότητα αυτή δεδομένου ότι σε βάθος χρόνου η κατανομή των κινδύνων μεταξύ των μερών καθορίζει τον τρόπο κατανομής των κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από την ελεγχόμενη συναλλαγή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για παράδειγμα (βλ. παρ. 40 Οδηγιών COVID), ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» που αναλαμβάνει μέρος του κινδύνου της αγοράς, μπορεί να επιβαρυνθεί με ζημίες σύμφωνα με την αρχή

των ίσων αποστάσεων εφόσον πραγματοποιηθεί ο εν λόγω κίνδυνος. Το επίπεδο της ζημιάς θα πρέπει να προσδιοριστεί εφαρμόζοντας την αρχή των ίσων αποστάσεων, με την ακριβή περιγραφή της συναλλαγής και ακολουθώντας τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ. Ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» μπορεί για παράδειγμα να υποστεί ζημίες, εφόσον αναλαμβάνει τον κίνδυνο της αγοράς (από μειωμένα επίπεδα ζήτησης), και τα έσοδα που παράγει δεν επαρκούν να καλύψουν τα σταθερά κόστη. Στην περίπτωση αυτή και σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ ο υπόχρεος θα πρέπει να τεκμηριώσει (π.χ. με την εξέταση του μικτού κέρδους εφαρμόζοντας την μέθοδο Τιμής Μεταπώλησης) ότι οι ζημίες όντως οφείλονται στην μειωμένη ζήτηση (ήτοι στον κίνδυνο που έχει αναλάβει και ο οποίος πραγματοποιήθηκε).

Αντίστροφα, ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» που δεν αναλαμβάνει τον πιστωτικό κίνδυνο δεν θα πρέπει να βαρύνεται με ζημίες που σχετίζονται με αυτόν.

Επιπλέον, οι φορολογούμενοι οφείλουν να περιγράφουν τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν, ως προς την εξεταζόμενη συναλλαγή, κατά τρόπο διαχρονικά συνεπή (τόσο πριν όσο και κατά τη διάρκεια της πανδημίας). Κατ' εξαίρεση, τυχόν διαφοροποιήσεις ή αναδιαρθρώσεις θα πρέπει να τεκμηριώνονται και να αιτιολογούνται επαρκώς.

2. Συμβατικοί όροι και συμφωνίες

Ως απάντηση στις έκτακτες συνθήκες της πανδημίας, ανεξάρτητα μέρη θα μπορούσαν να επιδιώξουν να επαναδιαπραγματευτούν ορισμένους όρους στις υφιστάμενες συμφωνίες τους ιδίως εάν είναι προς το συμφέρον και των δύο. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορούν επίσης να εξετάσουν το ενδεχόμενο αναθεώρησης των συμφωνιών τους.

Ωστόσο, θα πρέπει να τεκμηριωθεί κατά πόσον αυτή η αναθεώρηση συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αναλύοντας τη συμπεριφορά ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό συγκρίσιμες συνθήκες και περιστάσεις, υπό το πρίσμα της ελεγχόμενης συναλλαγής, προκειμένου να εντοπιστούν περιπτώσεις στις οποίες οι συμβατικοί όροι δεν έχουν τηρηθεί ή έχουν τροποποιηθεί.

Σε κάθε περίπτωση, ελλείψει σαφών αποδείξεων ότι ανεξάρτητα μέρη σε συγκρίσιμες περιστάσεις θα είχαν αναθεωρήσει τις συμφωνίες ή τις εμπορικές σχέσεις τους, η τροποποίηση των υπαρχουσών συμβάσεων ή των εμπορικών σχέσεων των συνδεδεμένων μερών δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις μπορούν να επικαλεστούν λόγους ανωτέρας βίας για να αναστείλουν, να αναβάλουν ή να απαλλαχθούν από τις συμβατικές τους υποχρεώσεις, χωρίς ευθύνη, σε ορισμένες περιπτώσεις. Ωστόσο, δεν μπορεί να υποτεθεί αυτόματα και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση ότι η πανδημία αυτή καθαυτή αποτελεί λόγο ανωτέρας βίας απλά και μόνο επειδή μια σύμβαση εμπεριέχει σχετικό όρο.

Περαιτέρω, πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς εάν το μέγεθος της διαταραχής που προκλήθηκε από την πανδημία στο συγκεκριμένο μέρος δημιουργεί μια κατάσταση που χαρακτηρίζεται ως γεγονός ανωτέρας βίας και να αξιολογηθεί η ρήτρα αυτή στο πλαίσιο της συνολικής τους σχέσης και της συμβατικής συμφωνίας. Για παράδειγμα, εάν τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συνάψει μια μακροπρόθεσμη σύμβαση και ο λόγος ανωτέρας βίας συνίσταται στην διακοπή της λειτουργίας ενός εξ' αυτών λόγω κρατικής εντολής,

ενδεχομένως δεδομένης της μακροπρόθεσμης φύσης της σχέσης και της βραχυπρόθεσμης φύσης της διακοπής, καμία εταιρεία να μην επιλέξει να επικαλεστεί λόγους ανωτέρας βίας για απαλλαγή από τη σύμβαση ακόμη και αν τυπικά πληρούνται οι προϋποθέσεις επίκλησής της.

Σε περιπτώσεις που η σύμβαση μεταξύ των μερών δεν περιλαμβάνει όρους ανωτέρας βίας, απαιτείται επαρκής ανάλυση της συμπεριφοράς ανεξάρτητων μερών υπό τις ίδιες συνθήκες και με αναφορά στην επακριβώς οριοθετημένη συναλλαγή, προκειμένου να θεμελιωθεί ο ισχυρισμός των μερών περί ανάγκης επαναδιαπραγμάτευσης της αρχικής σύμβασης. Σε κάθε περίπτωση, η ακριβής περιγραφή της ελεγχόμενης συναλλαγής θα καθορίσει εάν είναι επιτρεπτή η επίκληση λόγων ανωτέρας βίας.

3. Έκτακτα έξοδα που οφείλονται στην πανδημία

Ως αποτέλεσμα της πανδημίας, πολλές επιχειρήσεις έχουν επιβαρυνθεί με έκτακτες δαπάνες όπως δαπάνες για ατομικό προστατευτικό εξοπλισμό ή δαπάνες για την αναδιάρθρωση των χώρων εργασίας ώστε να είναι δυνατή η τήρηση κανόνων αποστάσεων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί ποια συνδεδεμένη οντότητα πρέπει να βαρύνεται με το έκτακτο, εξαιτίας της πανδημίας, κόστος πρέπει πρωτίστως να περιγραφεί με ακρίβεια η ελεγχόμενη συναλλαγή και η κατανομή των λειτουργιών και κινδύνων, κάτι που καταδεικνύει ποιος έχει την ευθύνη για την εκτέλεση των λειτουργιών που συνδέονται με το σχετικό κόστος και ποιος αναλαμβάνει τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτές τις λειτουργίες. Δηλαδή, εάν ένα κόστος σχετίζεται άμεσα με έναν συγκεκριμένο κίνδυνο, τότε το μέρος που αναλαμβάνει αυτόν τον κίνδυνο θα επιβαρύνεται συνήθως και με το κόστος που σχετίζεται με αυτόν.

Ωστόσο, ορισμένα λειτουργικά έξοδα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έκτακτα σε περιπτώσεις που αυτά σχετίζονται με μακροπρόθεσμες ή μόνιμες αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις λειτουργούν. Πιο συγκεκριμένα, ενδέχεται ορισμένες δαπάνες που σχετίζονται με τις ρυθμίσεις της τηλεργασίας να είναι μόνιμες εάν η εργασία από το σπίτι έγινε πιο συχνή ως αποτέλεσμα της πανδημίας. Κατά συνέπεια, εάν η δαπάνη θεωρείται ότι δεν είναι έκτακτη αλλά αντανάκλα τον τρόπο λειτουργίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως τέτοια όταν οριοθετείται η συναλλαγή στην οποία αυτή αφορά, κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης.

Παράλληλα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τυχόν μειώσεις του κόστους λειτουργίας εξαιτίας της πανδημίας όπως η μείωση ενοικίων, ο περιορισμός των επαγγελματικών ταξιδιών κλπ.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η συγκριτική ανάλυση θα πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία σχετικά με το κατά πόσο το έκτακτο κόστος μπορεί ή όχι να μετακυλιστεί, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, στους πελάτες ή προμηθευτές ανάλογα με την ανταγωνιστικότητα του κλάδου και του τρόπου με τον οποίο η ζήτηση ανταποκρίνεται σε αλλαγές στην τιμή.

Τα έκτακτα έξοδα θα πρέπει γενικά να εξαιρούνται από τον δείκτη καθαρού κέρδους εκτός εάν αυτά σχετίζονται άμεσα με την ελεγχόμενη συναλλαγή όπως αυτή ακριβώς περιγράφεται.

Κατά τον καθορισμό της κοστολογικής βάσης, θα πρέπει να τεκμηριώνεται εάν αυτή θα περιλαμβάνει έκτακτα έξοδα που θεωρείται ότι σχετίζονται άμεσα με τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, θα πρέπει να τεκμηριώνεται αν επιβαρύνουν το ελεγχόμενο συναλλασσόμενο μέρος ή μετακυλίνουν, χωρίς περιθώριο κέρδους.

Επιπλέον, προκειμένου να βελτιωθεί η συγκριτική ανάλυση ενδέχεται να απαιτούνται λογιστικές προσαρμογές, δεδομένου ότι τα έκτακτα έξοδα που προκύπτουν από την πανδημία μπορούν να καταχωρηθούν λογιστικά είτε ως λειτουργικά είτε ως μη λειτουργικά από διαφορετικούς φορολογούμενους και σε διαφορετικές συναλλαγές.

Γ. Κρατικά προγράμματα

Σχετικά με τα προγράμματα κρατικής βοήθειας αντιμετώπισης των συνεπειών της πανδημίας, ο έκτακτος και προσωρινός τους χαρακτήρας πρέπει να τα διαχωρίσει από τυχόν άλλα προγράμματα μονιμότερου χαρακτήρα που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις. Τα ανωτέρω προγράμματα παρέχουν άμεσα ή έμμεσα οικονομικά οφέλη όπως κάλυψη μισθολογικού κόστους, κάλυψη δανείων, χρηματοδοτήσεις, επιδοτήσεις, φοροαπαλλαγές κλπ, και έχουν σαφείς επιπτώσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς είτε χορηγούνται άμεσα σε επιχειρήσεις-μέλη πολυεθνικών, είτε χορηγούνται σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στις ίδιες αγορές. Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές οι κρατικές παρεμβάσεις αντιμετωπίζονται ως συνθήκες της αγοράς στη συγκεκριμένη χώρα, συνεπώς όσα προβλέπονται στο τμήμα Δ.6.2 του κεφαλαίου Ι των σχετικών οδηγιών του ΟΟΣΑ, θα μπορούσαν να έχουν είτε άμεση είτε αναλογική εφαρμογή. Η λήψη και οι όροι των προγραμμάτων αυτών πρέπει να αναλύονται διεξοδικά κατά την περιγραφή των ελεγχόμενων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Τα κρατικά προγράμματα βοήθειας αποτελούν ουσιαστικά έναν επιπλέον παράγοντα διαμόρφωσης των οικονομικών συνθηκών που λειτουργούν οι επιχειρήσεις, άρα και έναν παράγοντα που ενδεχομένως επηρεάζει την κατανομή των κινδύνων που αναλαμβάνονται, των μέσων που χρησιμοποιούνται και των λειτουργιών που επιτελεί κάθε συναλλασσόμενο μέρος σε μια συναλλαγή. Με άλλα λόγια, κατά τη λειτουργική ανάλυση πρέπει να εξετάζεται η διαθεσιμότητά των προγραμμάτων αυτών, οι όροι υπό τους οποίους λαμβάνονται, η διάρκεια, ο σκοπός τους κλπ.

Περαιτέρω, πρέπει να αναλύονται οι νομικές προϋποθέσεις που συνοδεύουν τα κρατικά προγράμματα, οι οποίες ενδέχεται να περιορίζουν ή ακόμη και να εξαλείφουν τη δυνατότητα του συναλλασσόμενου μέρους που λαμβάνει τη βοήθεια να μεταβάλλει την τιμολόγηση των συναλλαγών του.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιοριστεί η επίδραση της λήψη κρατικής βοήθειας στις ενδοομιλικές τιμολογήσεις του συναλλασσόμενου μέρους ως προς την επακριβώς οριοθετημένη συναλλαγή, απαιτείται λεπτομερής εξέταση των οικονομικών συνθηκών της αγοράς, όπως το επίπεδο του ανταγωνισμού, η ελαστικότητα της ζήτησης κλπ, καθώς και των οικονομικά σημαντικών κινδύνων που το συναλλασσόμενο μέρος αναλαμβάνει.

Η λήψη κρατικής βοήθειας μπορεί να μετριάσει τις οικονομικές επιπτώσεις των κινδύνων που αναλαμβάνει το κάθε συναλλασσόμενο μέρος σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή, χωρίς ωστόσο να συνεπάγεται και αλλαγή στην κατανομή των κινδύνων μεταξύ αυτών.

Η λήψη κρατικών προγραμμάτων αντιμετώπισης της πανδημίας από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που διενεργούν παρόμοιες συναλλαγές πρέπει να ερευνώνται και κατά τη συγκριτική ανάλυση που συνοδεύει την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Πιο συγκεκριμένα, κατά τη συγκριτική ανάλυση θα πρέπει να εξετάζονται οι ακόλουθοι παράγοντες:

- το κατά πόσο η λήψη κρατικής βοήθειας δημιουργεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα,
- το ποσό τυχόν αύξησης των εσόδων ή μείωσης του κόστους, έναντι των αξιόπιστων συγκριτικών, που οφείλεται στην κρατική βοήθεια που ελήφθη,
- η διάρκεια των προγραμμάτων βοήθειας,
- ο βαθμός στον οποίο, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, τα οφέλη της κρατικής βοήθειας μετακυλίνουν σε ανεξάρτητους πελάτες ή προμηθευτές και
- σε περίπτωση που τα οφέλη της κρατικής βοήθειας δεν μετακυλίνουν ο τρόπος με τον οποίο τα οφέλη κατανέμονται μεταξύ των συναλλασσόμενων ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Επιπλέον, δεδομένου ότι τα προγράμματα κρατικής βοήθειας διαφοροποιούνται από κράτος σε κράτος, γεγονός που δυσχεραίνει την εύρεση αξιόπιστων συγκριτικών, ενδείκνυται ο γεωγραφικός περιορισμός της αναζήτησης συγκριτικών στο μέγιστο δυνατό βαθμό.

Επιπρόσθετα, θα πρέπει να εξετάζεται η ανάγκη προσαρμογών συγκρισιμότητας προκειμένου να εξαλειφθούν ή να περιοριστούν τυχόν διαφορές στην λογιστική αντιμετώπιση της κρατικής βοήθειας από την ελεγχόμενη σε σχέση με τις συγκρίσιμες εταιρείες (βλ. παρ. 86 Οδηγιών COVID).

Δ. Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APAs)

Οι Συμφωνίες Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (APAs) αποτελούν ένα διακριτό πεδίο των ενδοομιλικών συναλλαγών που επηρεάζεται από την πανδημία. Η επίδραση αφορά τόσο τις συμφωνίες που είχαν ήδη συναφθεί πριν την πανδημία και καλύπτουν το οικονομικό έτος 2020 (ή και μεταγενέστερα έτη που θα επηρεαστούν από την πανδημική κρίση), όσο και εκείνες που ακόμα δεν έχουν ολοκληρωθεί ή αναμένεται να ξεκινήσουν. Η αντιμετώπιση των ζητημάτων που προκύπτουν απαιτούν τη συνεργασία των φορολογουμένων με τις φορολογικές αρχές αποκλείοντας την υιοθέτηση μονομερών ενεργειών.

1. Επιπτώσεις της πανδημίας σε ισχύουσες APAs που καλύπτουν και το έτος 2020

Αρχικά, πρέπει να τονιστεί ότι γενικά οι APAs αυτές συνεχίζουν να ισχύουν και να είναι δεσμευτικές για τα συμβαλλόμενα μέρη. Στο βαθμό που δεν τίθεται θέμα ακύρωσης ή αναθεώρησής τους, οι όροι τους πρέπει να τηρούνται.

Κατά κανόνα, ακύρωση ή αναθεώρηση μιας απόφασης APA μπορεί να γίνει μόνο εάν διαπιστωθεί ότι παύουν να τηρούνται οι κρίσιμες παραδοχές που καταγράφονται στην ίδια την Απόφαση Προέγκρισης (εφεξής «Απόφαση»). Κυρίαρχο θέμα αποτελεί η διερεύνηση εάν οι επιπτώσεις της πανδημίας συνεπάγονται αθέτηση των κρίσιμων παραδοχών. Είναι ευνόητο ότι απλές μεταβολές στα οικονομικά αποτελέσματα των

επιχειρήσεων δεν συνιστούν αυτομάτως αθέτηση κρίσιμων παραδοχών. Καθώς όμως δεν έχουν επηρεαστεί όλες οι επιχειρήσεις στον ίδιο βαθμό και με τον ίδιο τρόπο από την πανδημία, η αθέτηση ή μη των κρίσιμων παραδοχών μιας APA πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση, έπειτα από πρωτοβουλία των φορολογουμένων και πάντα σε συνεννόηση και συνεργασία με την αρμόδια υπηρεσία.

Εάν διαπιστωθεί ότι δεν παραβιάζονται οι κρίσιμες παραδοχές η APA συνεχίζει να ισχύει κανονικά. Αντίθετα, στην περίπτωση της διαπιστωμένης αθέτησης των κρίσιμων παραδοχών, θα πρέπει να εξεταστούν τα προβλεπόμενα στην ίδια την APA. Περαιτέρω, ενδέχεται η αθέτηση αυτή να θεωρηθεί επουσιώδης, συνεπώς η APA θα συνεχίσει να ισχύει, ή αν θεωρηθεί ουσιώδης, η APA μπορεί να αναθεωρηθεί ή να ακυρωθεί. Ειδικά όταν πρόκειται για διμερείς/πολυμερείς APA, συνήθως οι ίδιες οι APA ορίζουν ότι περιπτώσεις αθέτησης κρίσιμων παραδοχών αντιμετωπίζονται με διαβουλεύσεις μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών για την εύρεση λύσεων κοινής αποδοχής.

Αναθεώρηση μπορεί να γίνει στις περιπτώσεις που η αθέτηση των κρίσιμων παραδοχών προκαλεί σημαντικές αλλαγές στις συνθήκες κάτω από τις οποίες έχει συμφωνηθεί η APA, απαιτεί τη συμφωνία φορολογουμένων και φορολογικών αρχών και ισχύει μόνο για τα έτη που καλύπτει η απόφαση και που επηρεάζονται σημαντικά από την πανδημία. Για τα προηγούμενα και τα επόμενα της πανδημίας έτη που καλύπτει η APA, οι όροι της ισχύουν αμετάβλητοι. Επίσης, αναθεώρηση μπορεί να γίνει μόνο για συναλλαγές που επηρεάζονται από την πανδημία και όχι για το σύνολο των καλυπτόμενων από την APA συναλλαγών.

Ακύρωση μπορεί να γίνει σε πολύ σοβαρές περιπτώσεις αθέτησης κρίσιμων παραδοχών ή πλήρους αδυναμίας συμμόρφωσης των φορολογουμένων με αυτές. Η ακύρωση τερματίζει την APA από μια συμφωνημένη περίοδο και μετά.

Ανάκληση της APA γίνεται σε περιπτώσεις όπου εξ αρχής υπήρχαν παραπλανητικές πληροφορίες από την πλευρά του φορολογουμένου ή όπου υπάρχει συνειδητή και ηθελημένη αθέτηση των όρων αυτής. Οι οικονομικές επιπτώσεις της πανδημίας δεν συγκαταλέγονται στους παράγοντες που μπορούν να οδηγήσουν σε ανάκληση των APA.

Για τον περιορισμό των πιθανοτήτων ακύρωσης μιας APA είναι απαραίτητη η έγκαιρη και άμεση ενημέρωση των φορολογικών αρχών από τους φορολογουμένους ότι αδυνατούν να τηρήσουν τις κρίσιμες παραδοχές λόγω της πανδημίας. Η έγκαιρη ειδοποίηση αυξάνει τα χρονικά περιθώρια διαπραγμάτευσης και τις πιθανότητες συμφωνίας αναθεώρησης της APA. Εξίσου σημαντική είναι και η σωστή τεκμηρίωση από τους φορολογουμένους του ισχυρισμού τους περί αθέτησης των κρίσιμων παραδοχών λόγω πανδημίας. Η τεκμηρίωση αυτή θα μπορούσε να περιλαμβάνει ενδεικτικά, τα εξής:

- την περιγραφή των επιχειρηματικών τομέων λειτουργίας της επιχείρησης που κυρίως πλήττονται από την πανδημία και την επίδρασή τους στις καλυπτόμενες από την APA συναλλαγές,
- την παρουσίαση της αναντιστοιχίας μεταξύ προβλέψεων και πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων για τα έτη που επηρεάζει η πανδημία και καλύπτονται από την APA,
- την παρουσίαση τυχόν τροποποιήσεων όρων σε υφιστάμενες συμφωνίες με συναλλασσόμενες συνδεδεμένες εταιρείες ή τυχόν νέες συμφωνίες με αυτές για τις καλυπτόμενες από την APA συναλλαγές (τηρουμένων ως προς της γνησιότητάς τους όσων αναφέρονται υπό την ενότητα Β.2 ως άνω),

- την αναλυτική περιγραφή των επιπτώσεων στο λειτουργικό προφίλ της επιχείρησης (πιθανή αναδιάρθρωση, επιδείνωση ή πολλαπλασιασμός κινδύνων κλπ) από την πανδημία, καθώς και τυχόν μετριασμός των επιπτώσεων αυτών λόγω κρατικών προγραμμάτων βοήθειας με πλήρη και τεκμηριωμένο τρόπο και
- τη λογιστική αποτύπωση στις οικονομικές καταστάσεις τυχόν έκτακτου λειτουργικού κόστους που δύναται να αποδοθεί στην πανδημία.

2. Επιπτώσεις της πανδημίας σε APAs υπό διαπραγμάτευση

Όσον αφορά στις αιτήσεις προέγκρισης μεθοδολογίας που έχουν κατατεθεί και βρίσκονται στο στάδιο της διαπραγμάτευσης, οι φορολογούμενοι δύναται να προβούν σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να τεκμηριώσουν την ανάγκη αναθεώρησης των κατατεθειμένων αιτήσεων ή κάποιων από τους όρους τους, κατά τα πρότυπα αναθεώρησης υφιστάμενων APA, όπως αναλύθηκαν προηγουμένως.

Επιπρόσθετες επιλογές που δύναται να εξεταστούν, κατά περίπτωση, είναι η κατάθεση ξεχωριστής αίτησης για την περίοδο της πανδημίας και για την περίοδο μετά από αυτήν ή η ολοκλήρωση της συμφωνίας για όλη την περίοδο αλλά με ρήτρα δυνατότητας τροποποίησης της απόφασης σε ετήσια βάση, όπου κριθεί απαραίτητο.

**Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης
Αρχής Δημοσίων Εσόδων**

Γεώργιος Πιτσιλής

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πινάκων Α΄ πλην 2,3- Γ΄
2. Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών, Φορολογικής Πολιτικής & Δημόσιας Περιουσίας
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής & Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες πίνακα Η΄ πλην 4,10,11
5. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Προϊσταμένης Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων & Επικοινωνίας
4. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β΄
6. Δ/ση Ελέγχων– Τμήμα Ε΄