

Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις: Η ουσιαστική υπόσταση στο μικροσκόπιο

10th Thessaloniki Tax Forum

12 Νοέμβριου 2018

Σχετικές ερωτήσεις:

1. Που εστιάζουν οι έλεγχοι ενδοομιλικών τιμολογήσεων?
2. Γιατί μπαίνει η ουσιαστική υπόσταση στο μικροσκόπιο?
3. Τι σημαίνει ουσιαστική υπόσταση?
4. Ποια είναι η προτεινόμενη προσέγγιση?
5. Πώς μπορώ να αποκτήσω μεγαλύτερη ασφάλεια/βεβαιότητα?

1

Η πρακτική των ελέγχων έως
σήμερα

Έλεγχος ενδοομιλικών τιμολογήσεων

Που εστιάζει ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών σήμερα?

- 1 Στην πληρότητα του Φακέλου Τεκμηρίωσης ως προς την ανάλυση όλων των ενδοομιλικών συναλλαγών που περιλαμβάνονται στα βιβλία της επιχείρησης
- 2 Στην αντιπαραβολή με τον Συνοπτικό Πίνακα
- 3 Στην περιγραφή των συναλλαγών και την αντιπαραβολή αυτών με τις σχετικές συμβάσεις και τα τιμολόγια και τα σχετικά στοιχεία χρέωσης/πίστωσης αμοιβών/τιμών
- 4 Στην επαλήθευση των συμπερασμάτων της λειτουργικής ανάλυσης ως προς την ελληνική επιχείρηση
- 5 Στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων της ελληνικής επιχείρησης
- 6 Στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων των αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (όταν επιλέγονται ως ελεγχόμενα μέρη)
- 7 Στην εξέταση των τυχόν συγκριτικών στοιχείων και την προσαρμογή αυτών

Η τάση για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών

Καθορισμός ενδοομιλικής τιμολόγησης

Παραδοσιακή προσέγγιση

1. Λειτουργική ανάλυση



2. Χαρακτηρισμός επιχείρησης



3. Επιλογή μεθόδου



4. Καθορισμός τιμών με βάση το εύλογο κέρδος των λιγότερο πολύπλοκων εταιρειών („TNMM / benchmarking approach“)

Μέλλον

Παρελθόν

Μελλοντική προσέγγιση

Λεπτομερής ανάλυση που εστιάζει στις διαδικασίες, τις λειτουργίες και τους κινδύνους, καθώς και στην ποσοτικοποίηση των σχετικών συνεισφορών κάθε εταιρείας του Ομίλου



Καθορισμός τιμών με βάση την συνεισφορά προστιθέμενης αξίας από κάθε εταιρεία στην συνολική αξία του Ομίλου („Process Contribution Analysis“)

Έλεγχος ενδοομιλικών τιμολογήσεων

Που αναμένεται να εστιάσει ο έλεγχος στο (κοντινό) μέλλον?

- 1 Στην πληρότητα του Φακέλου Τεκμηρίωσης ως προς την ανάλυση όλων των ενδοομιλικών συναλλαγών που περιλαμβάνονται στα βιβλία της επιχείρησης
- 2 Στην αντιπαραβολή με τον Συνοπτικό Πίνακα
- 3 Στην περιγραφή των συναλλαγών και την αντιπαραβολή αυτών με τις σχετικές συμβάσεις και τα τιμολόγια και τα σχετικά στοιχεία χρέωσης/πίστωσης αμοιβών/τιμών
- 4 Στην επαλήθευση των συμπερασμάτων της λειτουργικής ανάλυσης ως προς την ελληνική επιχείρηση – έλεγχος λειτουργικού προφίλ
- 5 Στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων της ελληνικής επιχείρησης και τον έλεγχο συμβατότητας με το λειτουργικό προφίλ και συνέπειας με τα προηγούμενα έτη
- 6 Στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων των αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με το λειτουργικό προφίλ τους
- 7 Στην εξέταση των τυχόν συγκριτικών στοιχείων και την προσαρμογή αυτών
- 8 Εξέταση της υπόστασης των αλλοδαπών εταιρειών και της συνολικής αλυσίδας προστιθέμενης αξίας

2

Γιατί μπαίνει η ουσιαστική
υπόσταση στο μικροσκόπιο?

Η απαίτηση για ελάχιστη υπόσταση

Προσδιορισμός φορολογικής κατοικίας

- ▶ Η υπόσταση είναι καθοριστική για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας εταιρειών.
- ▶ Ένας βασικός κίνδυνος που απαιτεί προσεκτική διαχείριση είναι να διασφαλίζεται ότι μια εταιρεία δεν θεωρείται ότι είναι κάτοικος σε άλλη χώρα λόγω του ότι η ουσιαστική διοίκηση ασκείται εντός της επικράτειας της χώρας αυτής.

Η απαίτηση της υπόστασης από τη σκοπιά των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας

- ▶ Η έννοια της υπόστασης αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία για την εφαρμογή της βασικής έννοιας που χρησιμοποιείται στις διμερείς συμβάσεις και, σε ορισμένες περιπτώσεις, στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο με στόχο την αποφυγή της αναζήτησης ευκαιριακής φορολογικής κατοικίας (treaty shopping).
- ▶ Συνεπώς, η κατάλληλη υπόσταση μπορεί να είναι σχετική όσον αφορά:
 - Την έννοια του πραγματικού δικαιούχου;
 - Τον Περιορισμό των Οφελών (Limitation-on-Benefits),
 - Την αποφυγή ακούσιων μόνιμων εγκαταστάσεων.

Η απαίτηση της υπόστασης από τη σκοπιά της ενδοομιλικής τιμολόγησης

Η απαίτηση της υπόστασης μπορεί να είναι ιδιαιτέρως σημαντική από την άποψη της ενδοομιλικής τιμολόγησης μετά τις δράσεις BEPS σχετικά με:

- ▶ Την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων,
- ▶ Την αναθεώρηση της παγκόσμιας κατανομής εσόδων και υπόστασης,
- ▶ Την διαχείριση της εφοδιαστικής αλυσίδας,
- ▶ Την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων.

Εφαρμογή Γενικής, Ειδικής και Εγχώριας αντικαταχρηστικής νομοθεσίας

- ▶ Η υπόσταση είναι καθοριστική για να αποφευχθεί μια κατάσταση κατά την οποία μια εταιρική δομή (εν όλω ή εν μέρει) παραβλέπεται βάσει αντικαταχρηστικών διατάξεων.

Οι δράσεις BEPS και ο αντίκτυπος τους

Αλλαγές στο φορολογικό τοπίο

Αυξημένη διαφάνεια

Έμφαση στην ανάπτυξη άυλων περιουσιακών στοιχείων και στην ευθυγράμμιση ιδιοκτησίας – λειτουργιών
DEMPE

Αυξημένος έλεγχος στις λεγόμενες συνεισφορές ρουτίνας

Εστίαση σε tax rulings

Μεγαλύτερος κίνδυνος μόνιμης εγκατάστασης

Αναφορά κερδοφορίας κατά μήκος ολόκληρης της αλυσίδας αξίας

Μεγαλύτερη πολυπλοκότητα στην ανάλυση-περισσότεροι προσδιορισμοί επιμερισμού κερδών

Αυξημένο κόστος φορολογικής συμμόρφωσης

Μεγαλύτερη πιθανότητα αμφισβήτησης και αυξημένη ανάγκη διασφάλισης/βεβαιότητας

Αντιδράσεις φορολογικών αρχών

- ▶ Οι φορολογικές αρχές έχουν πλέον περισσότερα εφόδια για να αμφισβητήσουν παραδοσιακές φορολογικές δομές και λειτουργικά μοντέλα.
- ▶ Υπάρχει μεγαλύτερη πολιτική υποστήριξη ώστε οι φορολογικοί έλεγχοι να είναι πιο επιθετικοί και να αυξήσουν τις φορολογικές εισπράξεις στις χώρες τους.

Αυξημένη έμφαση στην υπόσταση και τα αποδεικτικά στοιχεία

- ▶ Είναι σημαντικό να αποδειχτεί ότι η επιχείρηση πραγματικά κάνει αυτά που λέει, πχ η ουσία υπερσχύει του τύπου
- ▶ Αυξημένη δικαιοδοσία των φορολογικών αρχών για απαίτηση και επισκόπηση ποικίλων εσωτερικών και εξωτερικών εγγράφων:
 - Εσωτερικά - νομικές συμφωνίες, έγγραφα διαδικασίας, στοιχεία ανθρώπινου δυναμικού
 - Εξωτερικά – περιεχόμενο ιστοτόπου, άρθρα στον Τύπο, προφίλ LinkedIn
- ▶ Μεγαλύτερες απαιτήσεις για την παροχή αποδείξεων υπόστασης στις φορολογικές αρχές.

3

Τι σημαίνει ουσιαστική υπόσταση?

Η ελάχιστη υπόσταση

Τι αποτελεί ουσιαστική υπόσταση και τι όχι?

ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ

ΥΠΟΣΤΑΣΗ

ΕΠΑΡΚΗΣ

	ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ	ΕΠΑΡΚΗΣ
Ανθρώπινοι πόροι και διαδικασία λήψης αποφάσεων	<ul style="list-style-type: none">x Ανεπαρκής αριθμός προσωπικούx Χωρίς πραγματική δυνατότητα λήψης αποφάσεωνx Delegation of authorityx Δραστηριότητες τυπικής έγκρισηςx Περιοδικές συναντήσεις για να εγκριθούν ειλημμένες αποφάσειςx Σημαντική ρόλοι εμφανίζονται μόνο στο οργανόγραμμα (τεχνητή υπόσταση)	<ul style="list-style-type: none">✓ Επαρκής αριθμός καταρτισμένου προσωπικού με αληθινή εξουσία λήψης αποφάσεων✓ Στελέχη σε θέσεις ανώτατης διοίκησης με ικανότητες να ασκήσουν κρίση και εξουσία✓ Πρόσβαση σε απαραίτητες πληροφορίες για να ληφθούν αποφάσεις
Σημαντικές λειτουργίες και κίνδυνοι	<ul style="list-style-type: none">x Συμβατικώς αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι διαχωρισμένοι από τις σχετικές λειτουργίεςx Ανάθεση σε υπεργολάβους σημαντικών λειτουργιών εντός του ομίλου χωρίς πραγματική διοίκηση ή έλεγχοx Θέσπιση γενικών πολιτικών/οδηγιών διαχείρισης κινδύνου σε επίπεδο ομίλου χωρίς έλεγχο στην υλοποίησή τουςx Έλεγχος μόνο ασήμαντων κινδύνωνx Άσκηση ελέγχου μόνο με την θέσπιση προϋπολογισμού και ετήσια πλάνα στόχων (π.χ. συνολική δαπάνη) χωρίς έλεγχο συγκεκριμένα στην δημιουργία εσόδων και τις δαπάνες	<ul style="list-style-type: none">✓ Ο συμβατικώς αναλαμβανόμενος κίνδυνος πρέπει να εναρμονιστεί με την πραγματικότητα, περιλαμβανομένου τον πραγματικό έλεγχο του κινδύνου και της χρηματοοικονομικής ικανότητας να αναληφθεί ο σχετικός κίνδυνος✓ Ενεργή διοίκηση και έλεγχος στις λειτουργίες προστιθέμενης αξίας✓ Θέσπιση και παρακολούθηση της εφαρμογής των πολιτικών/οδηγιών του Ομίλου με την ενεργή συμμετοχή στην λήψη αποφάσεων

Η ελάχιστη υπόσταση

Τι αποτελεί ουσιαστική υπόσταση και τι όχι?



Δαπάνες ανάπτυξης αύλων	<p>x Κόστος που αναλαμβάνεται από την εταιρεία λόγω εξωτερικής ανάθεσης σε συνδεδεμένα μέρη της ανάπτυξης αύλων</p>	<p>✓ Οι δαπάνες και η χρήση ιδίων πόρων που συνδέονται άμεσα με την ανάπτυξη αύλων αποδεικνύουν την πραγματική προστιθέμενη αξία από τον φορολογούμενο</p>
Λειτουργίες και κίνδυνοι σε σχέση με άυλα	<p>x Η νομική ιδιοκτησία διαχωρίζεται με τις λειτουργίες της διαχείρισης και του ελέγχου των αύλων</p>	<p>✓ Διενέργεια όλων των λειτουργιών κλειδιά σε σχέση με άυλα στοιχεία, πχ λειτουργίες DEMPE ✓ Παροχή όλων των στοιχείων ενεργητικού, περιλαμβανομένης χρηματοδότησης που είναι απαραίτητα για τις λειτουργίες DEMPE ✓ Ανάλυση των κινδύνων που απορρέουν από τις λειτουργίες DEMPE</p>
Κεφάλαιο	<p>x Εταιρείες «Cash boxes» χωρίς την απαραίτητη λειτουργικότητα δεν είναι εύλογο να αποκομίζουν σημαντικά κέρδη</p>	<p>✓ Χρηματοδότηση, όπου ο χρηματοδότης αναλαμβάνει και ασκεί τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών κινδύνων (το κεφάλαιο χωρίς λειτουργικότητα δεν θα παράγει περισσότερο από μια απόδοσή μηδενικού κινδύνου)</p>

4

Πως μπορεί να προετοιμαστεί ο φορολογούμενος?

Η ελάχιστη υπόσταση

Μεθοδολογία ανάλυσης και κατάρτισης σχεδίου δράσεων

Βήμα 1 –
Κατανοώντας την
υπάρχουσα
κατάσταση

Επισκόπηση οργανωτικής δομής Ομίλου (επίπεδο διευθυντών και άνω) και χαρτογράφηση σημαντικών ρόλων στην έδρα και τις τοπικές αγορές παρουσίας του Ομίλου

Επισκόπηση των συμβάσεων και των συμβατικών όρων για το αν είναι εναρμονισμένες με την πραγματικότητα

Συνεντεύξεις με προσωπικό για την καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης

Καταγραφή των βασικών κρίκων της αλυσίδας αξίας και των λειτουργιών/κινδύνων που τους απαρτίζουν

Καθορισμός σχετικής συνεισφοράς κάθε κρίκου της αλυσίδας αξίας και κάθε λειτουργίας στην επίτευξη κερδοφορίας

Ανάλυση συνεισφοράς – Καθορισμός περιοχών που δινεργούνται οι σημαντικές λειτουργίες και αναλαμβάνονται/διαχειρίζονται οι σημαντικοί κίνδυνοι (σε επίπεδο χώρας ή νομικού προσώπου)

Καθορισμός των πόρων (ανθρώπινο δυναμικό, κεφάλαιο, νομικά δικαιώματα) που χρειάζονται για την επιτέλεση κάθε σημαντικής λειτουργίας ή την διαχείριση/εέλλγχο σημαντικών κινδύνων

Καθορισμός των πόρων που πρέπει να κατέχει ένα νομικό πρόσωπο και αυτών που μπορεί να αναπληρώσει μέσω ανάθεσης σε τρίτους (λήψη υπηρεσιών αντί της απασχόλησης ίδιου προσωπικού)

Σύγκριση των πόρων που προσδιόριστηκαν ως απαιτούμενοι στο προηγούμενο στάδιο με την υπάρχουσα κατάσταση όπως προέκυψε από το πρώτο βήμα

Λήψη απόφασης για:

- Διατήρηση της υπάρχουσας κατάστασης, ή
- Αλλαγή των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, ή
- Αναδιοργάνωση (νομική ή λειτουργική) του Ομίλου

Κατάρτιση σχεδίου δράσεων και σχεδίου επανάληψης της ανωτέρω ανάλυσης σε κατάλληλα διαστήματα

Βήμα 2 –Ανάλυση ελάχιστων
απαιτήσεων σε υπόσταση

Βήμα 3 –
Σχέδιο Δράσης

5

Οι προεγκρίσεις ενδοομιλικών τιμολογήσεων (ΑΡΑ) και η τεκμηρίωση της ύπαρξης ουσιαστικής υπόστασης

Η ελάχιστη υπόσταση

Προέγκριση Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων

Αρμόδια Φορολογική Αρχή

Με την προκαταρκτική διαβούλευση η φορολογική αρχή εξετάζει τις πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης

Πρώτη εκτίμηση σχετικά με την πιθανότητα σύναψης APA από την αρμόδια ομάδα

Έλεγχος προσκομισθέντων στοιχείων και διατύπωση άποψης

Σύνταξη Εγγράφου Διατύπωσης Θέσεων και έκδοση της απόφασης

Βήμα 1:
Προκαταρκτική
Διαβούλευση

Βήμα 2:
Προετοιμασία/
Υποβολή της Αίτησης
Προέγκρισης

Βήμα 3:
Αξιολόγηση της Αίτησης
Προέγκρισης

Βήμα 4:
Απόφαση APA

Βήμα 5:
Εφαρμογή APA

Φορολογούμενος

- Προσκομίζει τα στοιχεία τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα στην αρμόδια υπηρεσία να προβεί σε τεκμηριωμένη εκτίμηση ως προς το παραδεκτό της αίτησης
- Συλλογή των απαραίτητων στοιχείων και κατάθεση της αίτησης APA λαμβάνοντας υπόψη τις συζητήσεις που έλαβαν χώρα στο προκαταρκτικό στάδιο
- Η αίτηση προέγκρισης πρέπει να περιέχει τα απαιτούμενα κατά το σχετικό υπόδειγμα στοιχεία
- Παροχή τυχόν συμπληρωματικών στοιχείων και αναγκαίων διευκρινίσεων/πληροφοριών
- Διεξαγωγή συζητήσεων με τη φορολογική αρχή
- Συμμετοχή στην τελική συνάντηση με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας σχετικά με το περιεχόμενο της απόφασης προέγκρισης
- Ακολούθως της απόφασης προέγκρισης κατάρτιση και υποβολή ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

About EY's Tax Services

Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 38,000 talented tax professionals, in more than 140 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service — wherever you are and whatever tax services you need.

© 2018 EY
All Rights Reserved.

