

ΑΡΘΡΟ



Ανταλλαγή πληροφοριών κρατών για διαφάνεια στα ζημιογόνα επιθετικά φορολογικά σχήματα

Μεταφορά κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία: Τόσο ο ΟΟΣΑ όσο και η Ε.Ε. έχουν βρεθεί μπροστά στη μεγάλη πρόκληση από τις φορολογικές συμπεριφορές μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων, οι οποίες μέσα από ευρεία ποικιλία μεθόδων που τους προσφέρει η οργάνωση, η κλίμακα λειτουργίας και οι διεθνείς επιρροές τους, έχουν τη δυνατότητα να μεταφέρουν τη φορολογική παραλλαγή του όρου «beggar thy neighbor», π.χ. Βουλγαρία, Σκόπια, πλησιέστερες χώρες στην Ελλάδα- μπορεί να συνδυάζεται με μεθοδεύσεις από μέρους πολυεθνικών επιχειρήσεων στα συστήματα ενδοομιλικών τους τιμολογήσεων, όπως στοχευμένες υπερτιμολογήσεις, ανορθόδοξη κατανομή διεθνών γενικών εξόδων του κεντρικού σε θυγατρικές, επιβάρυνση χρηματοοικονομικού κόστους με τη μορφή επιτοκίων δανεισμού ή και χρέωση μη ανταποδοτικής χρήσης δικαιωμάτων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων ευρηματικών μεθόδων.

Η μεταφορά της έδρας σε τέτοιες χώρες προορισμού -που μπορεί να λειτουργούν ακόμη και παρασιτικά απέναντι σε όμορες χώρες, με τη φορολογική παραλλαγή του όρου «beggar thy neighbor», π.χ. Βουλγαρία, Σκόπια, πλησιέστερες χώρες στην Ελλάδα- μπορεί να συνδυάζεται με μεθοδεύσεις από μέρους πολυεθνικών επιχειρήσεων στα συστήματα ενδοομιλικών τους τιμολογήσεων, όπως στοχευμένες υπερτιμολογήσεις, ανορθόδοξη κατανομή διεθνών γενικών εξόδων του κεντρικού σε θυγατρικές, επιβάρυνση χρηματοοικονομικού κόστους με τη μορφή επιτοκίων δανεισμού ή και χρέωση μη ανταποδοτικής χρήσης δικαιωμάτων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων ευρηματικών μεθόδων.

Με δεδομένο ότι η έκταση τέτοιου είδους διαρροής των κερδών, που εκτός της φοροδιαφυγής μπορεί να εγγίζει και τα όρια της φορολογικής απάτης, όπως δε έχει αναφερθεί μπορεί να ξεπερνά κατά πολύ το 50% των συνολικών κερδών των πολυεθνικών στην Ε.Ε. και αναγνωρίστηκε ως ύψιστη πρόκληση, καθιστά αναγκαίο τον περιορισμό του φαινομένου σε ευρωπαϊκό και διεθνές ακόμη πεδίο με την ενεργό προώθηση πρόσθετων μέτρων προστασίας με βάση διεθνή πρότυπα κατάλληλα για εξασφάλιση διαφάνειας μέσω ανταλλαγής πληροφοριών σε επίπεδο κρατών - μελών.

Η άμυνα, μέσω των στρατηγικών BEPS του ΟΟΣΑ: Σε πλαίσιο των αναφερόμενων με τον όρο στρατηγικές BEPS του ΟΟΣΑ και μέσα από 15 στοχευμένες ακτίνες δράσης, με τη μορφή συναινετικών διεθνών φορολογικών κανόνων, επιδιώκεται η αποτροπή διάβρωσης της εθνικής φορολογικής βάσης, με ταυτόχρονη εξασφάλιση σιγουριάς και προβλεψιμότητας στις «απειλούμενες» φορολογούμενες οντότητες, στις χώρες από όπου γίνεται η διαρροή φορολογητέων εσόδων τους.

Η στρατηγική αποβλέπει να εξοπλιστούν οι κυβερνήσεις των χωρών που συμμετέχουν (πάνω από 100 χώρες και δικαιοδοσίες) με εθνικά ή διεθνή εργαλεία, για την αντιμετώπιση του λεγόμενου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ώστε με τη συντονισμένη συνεργασία αυτών να εξασφαλιστεί η πλήρης συνέπεια με την Αρχή, τα κέρδη να φορολογούνται κατά το μέρος που τους αναλογεί (fair Share), εκεί όπου οι οικονομικές δραστηριότητες τα παράγουν και δημιουργείται επιχειρηματική υπεραξία.

Με σκοπό λοιπόν την εξασφάλιση της απαραίτητης διαφάνειας, στην πράξη αναζητούνται για άμεση αντιμετώπιση τα ενδεχόμενα κενά στα υπάρχοντα συστήματα και κυρίως οι μεγάλες προκλήσεις της εξελισσόμενης ψηφιακής οικονομίας (Αντικείμενο Δράσης 1), παράγοντες που εν δυνάμει οδηγούν στα όρια ή και υπερακοντίζουν τις δυνατότητες των παραδοσιακών φορολογικών κανονισμών και ρυθμιστικών πλαισίων, ενώ με τη χρήση ακόμη μηχανισμών και «υβριδικών» εργαλείων, εξυπηρετούνται δίαυλοι διαρροής μεταφοράς των κερδών, με σκοπό τη φοροαποφυγή ή την αναβολή φόρων.

Δεν είναι τυχαίο ότι με τις Δράσεις 8-10 και 13, ιδιαίτερη έμφαση έχει δοθεί στο μέτωπο αναθεώρησης και βελτίωσης των οδηγιών Transfer Pricing (T.P.), προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι οι κανόνες τήρησης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων συνάδουν με τη δημιουργία επιχειρηματικής υπεραξίας, την εύλογη ανάληψη του αναλογούντος υψηλού επιχειρηματικού κινδύνου και βεβαίως την ορθή εφαρμογή του γνωστού κριτηρίου Arms Length (δηλαδή κανονικές τιμές της

αγοράς και όχι όπως ανεπιτυχώς έχει μεταγλωττιστεί στα ελληνικά με τον αδόκιμο όρο «συνθήκες ίσων αποστάσεων»).

Στο αυτό μήκος κύματος, με τη Δράση 13 προβλέπεται διευρύνση και τυποποίηση των σχετικών οδηγιών στο κεφάλαιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη διαφάνεια μέσα από την επίγνωση του συνολικού πεδίου δράσης και εφαρμογής ενδοομιλικών τιμολογήσεων στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται οι πολυεθνικές επιχειρήσεις (Π.Ε.).

Με την απαραίτητη όμως προϋπόθεση συνεπής προσέγγισης στον αντίκτυπο επί του κόστους συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, εισάγεται πλέον η υποχρέωση συστηματικής ανταλλαγής προκαθορισμένων (με ειδικά τυποποιημένη «ταμπλέτα») πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, μεταξύ των χωρών - μελών όπου δραστηριοποιείται η πολυεθνική επιχείρηση.

Η επικοινωνία γίνεται με κεντρικό διαβιβαστικό όχημα την «Ειδική έκθεση ανά χώρα» για κάθε οικονομική χρήση, που εκδίδει αρμόδια φορολογική υπηρεσία σε κάθε χώρα - μέλος, όπου η Π.Ε. έχει τη φορολογική της κατοικία (μητρική οντότητα ή δηλωμένη ως υπό-



Του Σταύρου Κώστα*

Οι πληροφορίες θα έχουν τη μορφή εκθέσεων ανά χώρα, τις οποίες θα εκδίδουν αρμόδιες κατ' ανάθεση αρχές στις χώρες - μέλη της Ε.Ε. με βάση τα στοιχεία που θα υποχρεούνται να τους υποβάλουν οι αρμόδιες οντότητες πολυεθνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν σε κάθε χώρα - μέλος.



(*) Ο Σταύρος Κώστας είναι οικονομολόγος - φοροτέχνης, μέλος Δ.Σ. και πρόεδρος Φορολογικής Επιτροπής Ελληνοαμερικανικού Εμπορικού Επιμελητηρίου

χρη να αναφέρει αρμοδίως, θυγατρική ή μόνιμη εγκατάσταση).

Με την εξέλιξη αυτή και στο πνεύμα πάντα της Οδηγίας (ΕΥ) 2016/881 - 25 Μαΐου 2016, θεσμοθετείται ως βασικό τρίπτυχο τεκμηρίωσης Transfer Pricing: 1. Έκθεση ανά χώρα, 2. Βασικός φάκελος και 3. Εθνικός φάκελος.

Η εναρμόνιση του ελληνικού νομικού πλαισίου με την υποχρέωση ανταλλαγής πληροφοριών ανά χώρα (N 4484/ 2017).

Στη χώρα μας και με το Ν. 4170/2013 είχε ήδη εναρμονιστεί η σχετική νομοθεσία, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ/15.2.2011, για διοικητική συνεργασία στον τομέα φορολογίας και ανταλλαγής πληροφοριών, μεταξύ των χωρών - μελών, με στόχο την αντιμετώπιση των επιθετικών φορολογικών σχημάτων.

Ήδη με την τροποποίηση της Οδηγίας αυτής με νεότερη Οδηγία (ΕΥ 2016/881/25.5.16), το πεδίο εφαρμογής και οι προϋποθέσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ χωρών - μελών, εισάγονται στο ελληνικό νομικό πλαίσιο με ανάλογες διατάξεις των Άρθρων 1-8 Ν 4484/17, που οριοθετούν με σαφήνεια τη σκοπιμότητα και τις συνθήκες εφαρμογής, της υποχρεωτικής ανταλλαγής προκαθορισμένων πληροφοριών, με τη χρήση ειδικής -ανά χώρα- έκθεσης. Εστιάζοντας πάντα στην αποτίμηση υποκρυπτόμενου «υψηλού κινδύνου» στις ενδοομιλικές συναλλαγές, εντός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Τούτο σημαίνει ότι οι αρμόδιες ελληνικές φορολογικές αρχές θα μπορούν να λαμβάνουν (από το έτος 2017 και στον βαθμό που δεν θα έχουμε παράταση της έναρξης), ανά καθορισμένα εκ των προτέρων τακτά διαστήματα, πληροφορίες («χωρίς αίτημα») μέσω ειδικού Ηλε-

κτρονικού Διεθνούς Δικτύου μαζικής κυκλικής επικοινωνίας κεντρικών πληροφοριών και σε ευρύ φάσμα παραληπτών (Διαδικτυακά Πλατφόρμα - CCN Network).

Οι πληροφορίες θα έχουν τη μορφή εκθέσεων ανά χώρα, τις οποίες θα εκδίδουν αρμόδιες κατ' ανάθεση αρχές στις χώρες - μέλη της Ε.Ε. με βάση τα στοιχεία που θα υποχρεούνται να τους υποβάλουν οι αρμόδιες οντότητες πολυεθνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν σε κάθε χώρα - μέλος.

Πρόκειται για πλήθος στοιχείων από την επιχειρηματική παρουσία και δράση στα διάφορα κράτη - μέλη, όπως ενδεικτικά λειτουργική δομή, συναλλακτική πρακτική, στοιχεία οικονομικών αποτελεσμάτων κ.λπ. (σχετικό παράρτημα ΙΙΙ), των πολυεθνικών επιχειρήσεων που συμβαίνει να έχουν έδρα οι θυγατρικές και στην Ελλάδα, υπό τον όρο ότι ο όμιλος στον οποίο ανήκουν σε ενοποιημένη βάση υπερβαίνει τα 750 εκατ. ευρώ κατ' έτος.

Το κρίσιμο εν προκειμένω είναι ότι οι παραπάνω ανταλλασσόμενες πληροφορίες, αλλά και το περιεχόμενο της έκθεσης ανά χώρα, με ρητή διατύπωση της Οδηγίας (άρθρο 9ΑΑ), που έπεσε αυτούσια στον ελληνικό νόμο (Άρθρο 4 Ν 4484/17), θα χρησιμοποιούνται μόνο για τους σκοπούς της αξιολόγησης υψηλών κινδύνων σε σχέση με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών και άλλων κινδύνων που μπορεί να εξυπηρετούν τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και την καιροσκοπική μεταφορά κερδών.

Πολύ δε περισσότερο, από μόνες, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις ελληνικές φορολογικές αρχές, για τη διόρθωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αφού εξ ορισμού δεν στοχεύουν σε αναμορφώσεις του παγκόσμιου εισοδήματος των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Όστόσο και με την παραπάνω επιφύλαξη δεν εμποδίζονται οι ελληνικές φορολογικές αρχές να κάνουν χρήση των πληροφοριών της έκθεσης, για στατιστικούς σκοπούς ή την πραγματοποίηση περαιτέρω ερευνών σχετικά με θέματα φορολογικού ελέγχου και διαδικασίας αναμόρφωσης του φορολογητέου εισοδήματος.

Η εγγύηση ομαλής λειτουργίας του θεσμού στην Ελλάδα: Η διαχείριση και αξιοποίηση των εκθέσεων αυτών δεν φαίνεται να είναι και τόσο απλή.

Προβλέπεται ωστόσο δυνατότητα, με Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (Διάταξη παραγράφου 5 του άρθρου 3 Ν4484/20170), να εξειδικεύονται και να συμπληρώνονται οι σχετικές διαδικασίες και υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο του εξορθολογισμού των φορολογικών ελέγχων θα πρέπει αυτές να έχουν τη μορφή επεξηγηματικών «οδηγιών συμπεριφοράς» (behavioral), με τελικούς αποδέκτες τόσο τους φορολογικούς ελεγκτές, όσο και τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις.

Αυτό κρίνεται απαραίτητο, ώστε η εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να γίνει πιστά στο πνεύμα της Οδηγίας και χάρην της σκοπιμότητας που αυτή ορίζει, χωρίς οριζόντια μέτρα ελέγχου και ασύμμετρες ελεγκτικές παρεμβάσεις, που δημιουργούν περιττό κόστος και όχληση σε βάρος επιχειρήσεων που λειτουργούν με σωστές αρχές και κριτήρια υγιούς επιχειρηματικότητας, χωρίς ιδιαιτερείς επιδιώξεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή αναβολής φόρων.

Όπως πάντα, η φορολογική επιτροπή του Ελληνοαμερικανικού Εμπορικού Επιμελητηρίου, με την τεχνική γνώση και την εμπειρία σε θέματα φορολογίας επιχειρήσεων αλλά και διεθνών κανόνων Transfer Pricing, είναι στη διάθεση της ΑΑΔΕ για συνεπικουρική συνεργασία.

Ο σκοπός συγκεκριμένος!: Η σωστή και αποτελεσματική εφαρμογή των νέων διατάξεων, τόσο σε επίπεδο τήρησης με τη δέουσα συνέπεια των φορολογικών υποχρεώσεων από μέρους των επιχειρήσεων όσο και στην από κοινού προσπάθεια με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για τη διαμόρφωση και διατήρηση φιλικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος, από τη σκοπιά της φορολογίας, είναι πλέον απαραίτητος παράγοντας για την αποτελεσματική προσέλκυση άμεσων βιώσιμων ξένων επενδύσεων και τη δημιουργία σταθερών θέσεων εργασίας. [SID:11309194]