



Άρθρο του ΣΩΚΡΑΤΗ ΜΠΟΓΙΑ*

Έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών στην Κύπρο

Οι λογιστές / οικονομικοί διευθυντές / οικονομικοί σύμβουλοι οι οποίοι συνεργάζονται με ελληνικές εταιρείες που έχουν υποκατάστημα (μόνιμη εγκατάσταση) στην Κύπρο, ή με συνδεδεμένες εταιρείες στην Κύπρο, είτε οι λογιστές / οικονομικοί διευθυντές / οικονομικοί σύμβουλοι που απλά τους ζητείται η συμβουλευτική συνδρομή για ίδρυση συνδεδεμένων εταιρειών στην Κύπρο θα πρέπει να έχουν υπόψη τους το νέο νομοθετικό πλαίσιο που αφορά την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών εταιρειών στην Κύπρο.

Μέχρι πρότινος, ως προς την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών ελληνικών εταιρειών με κυπριακές συνδεδεμένες εταιρείες ίσχυε το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο που αφορά τις ελληνικές εταιρείες όπως έχει διαμορφωθεί με τους οικείους φορολογικούς νόμους (ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013).

Όπως θα δούμε και παρακάτω για τις διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν την 1^η Ιανουαρίου του 2022, υφίσταται αντίστοιχο φορολογικό πλαίσιο και για τις κυπριακές εταιρείες. Μπορεί το πλαίσιο να είναι αντίστοιχο με το ελληνικό, αλλά υπάρχουν και σημαντικές διαφοροποιήσεις.

Στις 30 Ιουνίου 2022 η κυπριακή Βουλή ενέκρινε τροποποιήσεις στο Νόμο περί Φορολογίας Εισοδήματος (118(I)/2022) εισάγοντας λεπτομερείς κανόνες σε σχέση με την τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στην Κύπρο. Οι κανονισμοί αφορούν πρόσωπα τα οποία είναι φορολογικοί κάτοικοι στην Κύπρο, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις μη-φορολογικών κατοίκων Κύπρου οι οποίες πραγματοποιούν συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.

Η σχετική νομοθεσία έχει ισχύ για διαχειριστικές χρήσεις οι οποίες ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου του 2022 και συνάδει με τις κατευθυντήριες γραμμές και οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Ορισμός των συνδεδεμένων μερών:

Για σκοπούς τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, βάσει των τροποποιήσεων του άρθρου 33 του ανωτέρω Νόμου περί Φορολογίας Εισοδήματος, ως συνδεδεμένα θεωρούνται μέρη με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 25%.

Πιο συγκεκριμένα, δύο εταιρείες θεωρούνται ως συνδεδεμένα μέρη εάν το ίδιο πρόσωπο (και τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα) ή ομάδα προσώπων άμεσα ή έμμεσα:

- κατέχει τουλάχιστον το 25% του μετοχικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου και των δύο εταιρειών, ή

(*) Ο Σωκράτης Μπόγιας είναι εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας PRICELESS CONSULTING SERVICES IKE η οποία εξειδικεύεται στην παροχή υπηρεσιών τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, στην διεξαγωγή financial & tax due diligence, business plan και internal audit καθώς και στην παροχή λοιπών χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

• έχει δικαίωμα τουλάχιστον στο 25% του εισοδήματος και των δύο εταιρειών.

Μια εταιρεία, επίσης, θεωρείται ως συνδεδεμένη με ένα φυσικό πρόσωπο (και τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα), εάν αυτό(τα):

• κατέχει(ουν) τουλάχιστον το 25% του μετοχικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου ή

• έχει(ουν) δικαίωμα τουλάχιστον στο 25% των εσόδων της εταιρείας.

Δύο ή περισσότερα άτομα θεωρούνται συνδεδεμένα εάν ενεργούν μαζί και άμεσα ή έμμεσα:

• κατέχουν τουλάχιστον το 25% των δικαιωμάτων ψήφου ή του μετοχικού κεφαλαίου, ή

• έχουν δικαίωμα τουλάχιστον στο 25% των κερδών μιας εταιρείας.

Υπενθυμίζουμε, ότι βάσει της ελληνικής νομοθεσίας σχετικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων (άρθρο 2 παρ. ζ του ν. 4172/2013) το αντίστοιχο ποσοστό συμμετοχής για να θεωρηθούν δύο μέρη ως συνδεδεμένα ορίζεται στο 33%. Συνεπώς, πρόσωπα, φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος με ποσοστό συμμετοχής χαμηλότερο του 33% σε εταιρεία-φορολογικό κάτοικο Κύπρου ή μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο πιθανό να μην έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης στην Ελλάδα, ωστόσο δύναται να απαιτείται η προετοιμασία φακέλου τεκμηρίωσης για κυπριακούς σκοπούς.

Απαιτήσεις νομοθεσίας για τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών:

Βασικός φάκελος Τεκμηρίωσης (Master File)

Βάσει της σχετικής νομοθεσίας υποχρέωση για την προετοιμασία Βασικού φακέλου τεκμηρίωσης (Master File) έχουν φορολογούμενοι οι οποίοι ανήκουν σε όμιλο εταιρειών του οποίου τα ενοποιημένα έσοδα υπερβαίνουν το ποσό των 750.000.000 Ευρώ (δλδ. έχουν υποχρέωση για Country-by-Country Reporting (CbCR)) και η εταιρεία είναι είτε η μητρική εταιρεία του Ομίλου, είτε παρένθετη μητρική εταιρεία (surrogate parent entity). Το περιεχόμενο του Βασικού Φακέλου τεκμηρίωσης συνάδει με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και περιλαμβάνει επισκόπηση των δραστηριοτήτων του Ομίλου, την μεθοδολογία που ακολουθείται για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, σημαντικά άυλα πάγια τα οποία χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες του Ομίλου, τις πηγές χρηματοδότησης του Ομίλου καθώς και συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας για συγκεκριμένες συναλλαγές (εάν υπάρχουν).

Ο Βασικός φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να καταρτίζεται ως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και θα πρέπει να είναι διαθέσιμος στις φορολογικές αρχές εντός 60 ημερών από σχετικό αίτημά τους.

Κυπριακός Φάκελος Τεκμηρίωσης (Local File)

Προκειμένου μια εταιρεία να είναι υπόχρεη για την προετοιμασία κυπριακού φακέλου τεκμηρίωσης θα πρέπει οι συναλλαγές της με συνδεδεμένα μέρη να υπερβαίνουν το όριο των 750.000 Ευρώ (ή θα έπρεπε να το υπερβαίνουν εάν οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων) συνολικά ανά κατηγορία συναλλαγής. Ως κατηγορίες συναλλαγών θεωρούνται η αγορά/πώληση αγαθών, λήψη/παροχή υπηρεσιών, λήψη/πληρωμή αδειών χρήσης άυλων περιουσιακών στοιχείων, και οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές. Συνεπώς, κάθε συναλλαγή θα πρέπει να αξιολογείται ξεχωριστά αλλά και σωρευτικά με άλλες συναλλαγές εντός της ίδιας κατηγορίας εισοδήματος, προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον ξεπερνούν το ετήσιο όριο.

Ο κυπριακός φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να καταρτίζεται ως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και θα πρέπει να είναι διαθέσιμος στις φορολογικές αρχές εντός 60 ημερών έπειτα από σχετικό αίτημά τους.

Σχετικά με τα ανωτέρω θα πρέπει να τονιστεί ότι παρά το γεγονός ότι στις υπόλοιπες κατηγορίες συναλλαγών λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των συναλλαγών της διαχειριστικής χρήσης (τα οποία επηρεάζουν το αποτέλεσμα), για τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές, σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία όπου για το όριο των συναλλαγών λαμβάνονται υπόψη οι τόκοι έσοδα/έξοδα, για σκοπούς τεκμηρίωσης στην Κύπρο

εξετάζεται να λαμβάνεται υπόψη το ποσό του δανείου (κεφάλαιο).

Σε περιπτώσεις όπου μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών ξεπερνά το όριο των 750.000 Ευρώ, σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία, βάσει της κυπριακής νομοθεσίας απαιτείται η τεκμηρίωση μόνο της συγκεκριμένης κατηγορίας συναλλαγής και όχι όλων των κατηγοριών συναλλαγών της εταιρείας με τα συνδεδεμένα μέρη.

Επιπλέον, το γεγονός ότι για τον υπολογισμό των ορίων των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη λαμβάνεται υπόψη το ποσό τιμολόγησης βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων δίνει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να πραγματοποιήσουν ελέγχους για τη μεθοδολογία τιμολόγησης και σε συναλλαγές το ποσό των οποίων δεν υπερβαίνει το όριο των 750.000 Ευρώ.

Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών (ΣΠΠ)

Σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία υπόχρεες για την κατάρτιση και υποβολή ΣΠΠ είναι όλες οι εταιρείες οι οποίες κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης πραγματοποίησαν συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (ανεξαρτήτως ποσού). Ο ΣΠΠ θα περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον φορολογούμενο και τα συνδεδεμένα μέρη καθώς και τη φύση και ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και θα πρέπει να υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση φόρου εισοδήματος σε ετήσια βάση.

Λαμβάνοντας υπόψη την πρακτική των φορολογικών αρχών στις περισσότερες χώρες όπου υπάρχει νομοθεσία σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, αναμένεται ότι ο ΣΠΠ θα χρησιμοποιείται προκειμένου να πραγματοποιούνται στοχευμένοι έλεγχοι (π.χ. στην περίπτωση που τα ποσά των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών είναι σημαντικά σε σχέση με το μέγεθος των εταιρειών, καθώς και όπου ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη παρουσιάζει ζημίες κ.α.).

Επιπλέον, σε αντίθεση με την υποχρέωση υποβολής ΣΠΠ στην Ελλάδα, ο ΣΠΠ για κυπριακούς σκοπούς δεν περιλαμβάνει τη μέθοδο τεκμηρίωσης η οποία ακολουθείται στις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη. Αυτό διευκολύνει την συμπλήρωση και υποβολή του ΣΠΠ από την ίδια την εταιρεία καθώς δεν θα απαιτείται η συμμετοχή συμβούλου σε θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών.

Μέθοδοι τεκμηρίωσης

Οι προτεινόμενες μέθοδοι τεκμηρίωσης αναφέρονται στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Διοικητικά πρόστιμα

Το διοικητικό πρόστιμο για την μη-υποβολή ΣΠΠ εμπρόθεσμα ορίζεται στο ποσό των 500 Ευρώ. Το διοικητικό πρόστιμο για την μη διάθεση του κυπριακού και του Βασιικού Φακέλου τεκμηρίωσης στις φορολογικές αρχές εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας κατόπιν αιτήματος (60 ημέρες) ξεκινάει από 5.000 Ευρώ με μέγιστο πρόστιμο τα 20.000 Ευρώ, ανάλογα με την καθυστέρηση για τη διάθεση των φακέλων τεκμηρίωσης.

Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας τιμολόγησης

Βάσει της σχετικής νομοθεσίας θα υπάρχει επίσης δυνατότητα έκδοσης από τον Έφορο Φορολογίας προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα (Advanced Pricing Agreements – APA's) τόσο για εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου, όσο και για μόνιμες εγκαταστάσεις στην Κύπρο εταιρειών μη φορολογικών κατοίκων Κύπρου.

Έλεγχος διασφάλισης ποιότητας

Ο έλεγχος διασφάλισης ποιότητας του κυπριακού φακέλου τεκμηρίωσης αναμένεται να πραγματοποιείται από πρόσωπο το οποίο κατέχει πιστοποιητικό άσκησης επαγγέλματος από τον Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου ή άλλο αναγνωρισμένο σώμα ελεγκτών στη Δημοκρατία, το αργότερο μέχρι την ημερομηνία υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης εισοδήματος για το φορολογικό έτος στο οποίο αναφέρεται.

Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγών χρηματοδότησης τύπου back-to-back

Σχετικά με την εγκύκλιο η οποία εκδόθηκε από το τμήμα φορολογίας της Κύπρου στις 30 Ιουνίου 2017 αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές τύπου back-to-back, σημειώνεται ότι ως τη στιγμή συγγραφής του παρόντος άρθρου, η συγκεκριμένη εγκύκλιος αναμένεται να συνεχίσει να ισχύει παράλληλα με την νέα νομοθεσία.

Σε κάθε περίπτωση τονίζεται ότι αναμένεται στο μέλλον να εκδοθούν διευκρινιστικές εγκύκλιοι που ελπίζουμε να αποσαφηνίσουν διάφορα θέματα που θα προκύψουν στην πράξη.

Γνώμη

Το γεγονός ότι η Κύπρος είναι μια χώρα με χαμηλό εταιρικό φορολογικό συντελεστή (12,5%) αποτελεί κίνητρο για την ίδρυση νέων εταιρειών. Το βασικό ερώτημα που τίθεται αλλά δεν μπορεί να απαντηθεί στην παρούσα φάση είναι εάν η εισαγωγή νομοθεσίας για τις συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων μερών θα ενισχύσει την αξιοπιστία της Κύπρου και θα αποτελέσει δέσμευση για την υιοθέτηση υψηλότερων προτύπων διαφάνειας.

Κυκλοφορεί από τις Εκδόσεις «ΤΟΤΣΗ»

ΜΙΛΤΙΑΔΗ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ**ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - Ε.Π.Ε. - Ι.Κ.Ε. - ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ****ΕΚΔΟΣΗ 15η (2017)****Περιεχόμενα:****ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (Ο.Ε. - Ε.Ε.) - ΑΦΑΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

Με το νόμο 4072/2012 (άρθρα 249-292)

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)

Κωδικοποιημένο το κείμενο του Ν.3190/55 μέχρι και το Ν.4441/2016

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ: ΙΔΙΟΥΤΥΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ

• Κοινοπραξίες • Αστικές εταιρείες (κερδοσκοπικές και μη) • Κοινωνίες που ασκούν επιχείρηση • Αστικοί Συνεταιρισμοί • Ιδιότυπες Μεταφορικές Εταιρείες (Ι.Μ.Ε.) Ν. 383/76 • Μεταφορικές Εταιρείες Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. άρθρου 3 Ν. 3887/2010 • Δικηγορικές και Συμβολαιογραφικές Εταιρείες • Εταιρείες Α.Ν. 89/67, Ν. 378/68 και άρθρου 25 Ν. 27/75 • Ναυτιλιακές Εταιρείες Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) Ν. 3182/2003 • Εταιρείες Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής (Ε.Ι.Π.Α.) Ν. 3790/2009 • Εξωχώριες (offshore) Εταιρείες • Κυπριακές Εταιρείες • Φορολογία μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων • Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) Ν. 3419/2005 και Ν. 3853/2010 • Νέα διαδικασία σύστασης εταιρειών μέσω της Υπηρεσίας Μίας Στάσης (Γ.Ε.ΜΗ. ή Κ.Ε.Π.) Ν. 3853/2010 - Φορολογία Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. Κοινοπραξιών κ.λπ. εταιρειών κατά τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) μέχρι και το Ν. 4467/2017 • Μετατροπή Α.Ε. σε Ο.Ε.-Ε.Ε. (άρθρο 66α Κ.Ν. 2190/20) • Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. - Ε.Ε. (άρθρο 283 Ν. 4072/2012) • Πρότυπα καταστατικών για τις εταιρείες όλων των τύπων (άρθρο 9 Ν. 4441/2016)

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.) (άρθρα 43-120 Ν. 4072/2012)