

EL

EL

EL



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 25.1.2011
COM(2011) 16 τελικό

**ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, ΤΟ
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

**σχετικά με τις εργασίες του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης από τον
Απρίλιο 2009 έως τον Ιούνιο 2010 και τις σχετικές προτάσεις 1. Κατευθυντήριες
γραμμές σχετικά με την παροχή διαιτητικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου
χαμηλής προστιθέμενης αξίας και 2. Δυνητικές προσεγγίσεις σε τριγωνικές περιπτώσεις
εκτός ΕΕ**

**ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, ΤΟ
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

**σχετικά με τις εργασίες του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης από τον
Απρίλιο 2009 έως τον Ιούνιο 2010 και τις σχετικές προτάσεις 1. Κατευθυντήριες
γραμμές σχετικά με την παροχή διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου
χαμηλής προστιθέμενης αξίας και 2. Δυνητικές προσεγγίσεις σε τριγωνικές περιπτώσεις
εκτός ΕΕ**

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι κοινά αποδεκτό ότι η αύξηση της παγκοσμιοποίησης δημιουργεί πρακτικά προβλήματα τόσο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές διοικήσεις κατά τη διαμόρφωση των τιμών, για φορολογικούς σκοπούς, όσον αφορά τις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η προσέγγιση που υιοθέτησαν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) για την ορθή αξιολόγηση των τιμών των εν λόγω συναλλαγών στηρίζεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (ΑΠΑ)¹. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού βασίζεται σε σύγκριση μεταξύ των όρων που εφαρμόζονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και των όρων που θα ίσχυαν μεταξύ των ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Ωστόσο, η ερμηνεία και η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού διαφέρει τόσο μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων όσο και μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των επιχειρήσεων. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε αβεβαιότητα, αυξημένες δαπάνες και ενδεχόμενη διπλή φορολόγηση ή ακόμη απουσία φορολόγησης, με αρνητικές συνέπειες για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων, το κοινό φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης (ΚΦΤΜ), μια ομάδα εμπειρογνομόνων, συγκροτήθηκε από την Επιτροπή τον Οκτώβριο του 2002², για την εξεύρεση πραγματιστικών λύσεων σε προβλήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, και συγκεκριμένα στο εσωτερικό της ΕΕ.

Η παρούσα ανακοίνωση αναφέρεται στις εργασίες του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης από τον Απρίλιο του 2009 έως τον Ιούνιο του 2010 και συνάγει συμπεράσματα για τις μελλοντικές εργασίες της ομάδας εμπειρογνομόνων.

¹ Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού παρατίθεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Ο ΟΟΣΑ έχει καταρτίσει επίσης κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις τιμές μεταβίβασης για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές διοικήσεις.

² Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή. «Προς μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια - στρατηγική που παρέχει στις εταιρείες μια ενοποιημένη βάση για τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων τους σε επίπεδο ΕΕ», COM(2001) 582 τελικό της 23.10.2001.

2. ΣΥΝΟΨΗ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΥ ΦΟΡΟΥΜ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ

Την περίοδο από τον Απρίλιο 2009 έως τον Ιούνιο 2010, το ΚΦΤΜ συναντήθηκε τέσσερις φορές. Οι συζητήσεις που διεξήχθησαν αφορούσαν δύο θέματα. Το ένα αφορούσε τις διεταιρικές συναλλαγές στο εσωτερικό του ομίλου και το άλλο την επίλυση διαφορών σε θέματα διπλής φορολόγησης όταν μια συνδεδεμένη επιχείρηση η οποία είναι εγκαταστημένη εκτός της ΕΕ συμμετέχει σε συναλλαγή (τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ). Για καθένα από τα θέματα αυτά εκπονήθηκαν εκθέσεις. Πραγματοποιήθηκαν επίσης ενέργειες παρακολούθησης με στόχο την αξιολόγηση του επιπέδου εφαρμογής των προηγούμενων πρωτοβουλιών του ΚΦΤΜ. Άλλες συζητήσεις, οι οποίες ξεκίνησαν την περίοδο αυτή αλλά δεν έχουν ακόμη ολοκληρωθεί, καλύπτουν θέματα που αφορούν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και μια συγκεκριμένη ρύθμιση εντός του ομίλου γνωστή ως ρύθμιση κατανομής κόστους. Το ΚΦΤΜ άρχισε επίσης να εξετάζει το μελλοντικό του πρόγραμμα εργασίας.

2.1. Τα συμπεράσματα του ΚΦΤΜ σχετικά με την παροχή διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας

Ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της αυξημένης παγκοσμιοποίησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι η ανάπτυξη ενός ευρέος φάσματος διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου. Δεδομένου ότι αυτός ο τύπος υπηρεσίας αυξήθηκε, αυξήθηκαν παράλληλα οι πόροι που απαιτούνται για τους σκοπούς ελέγχου της συμμόρφωσης ώστε να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Κατέστη επίσης προφανές ότι για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών αυξήθηκε η διπλή φορολόγηση.

Ειδικότερα, τονίστηκε ότι η αξιολόγηση μιας ειδικής κατηγορίας παροχής διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν στη συνέχεια ως «διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας», με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δημιουργεί προβλήματα. Το πρόβλημα έγκειται κυρίως στο ενδεχόμενο χρησιμοποίησης υπερβολικών πόρων για την τεκμηρίωση και τον έλεγχο των εν λόγω υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας και στο κενό που διαπιστώνεται στις υφιστάμενες κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά αυτόν τον τύπο υπηρεσιών. Στόχος ήταν επομένως να επιτευχθεί μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα. Η έκθεση του ΚΦΤΜ που παρατίθεται στο προσάρτημα Ι υιοθετεί μια διπλή προσέγγιση. Πρώτον, δίνει έμφαση στο εύρος και στην εμβάθυνση των αξιολογήσεων που ενδέχεται να απαιτούνται για ορισμένη κατηγορία διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου. Δεύτερον, η έκθεση παρέχει πιο ειδικές οδηγίες σχετικά με τον τρόπο διενέργειας της αξιολόγησης. Η συνδυασμένη προσέγγιση έχει ως αποτέλεσμα ένα σύνολο κατευθυντήριων γραμμών όσον αφορά τις διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας.

Λόγω του ευρέος φάσματος των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου, η έκθεση παρέχει ορισμένες παραμέτρους σχετικά με τον τύπο των υπηρεσιών που θα μπορούσαν να επωφεληθούν από την προσέγγιση που προτείνεται στην έκθεση.

Η έκθεση τονίζει ορισμένες θεμελιώδεις αρχές. Για παράδειγμα, αναφέρει ότι όλες οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν, με την επιφύλαξη των εθνικών νομοθετικών διατάξεων· ότι είναι σκόπιμο να διατίθενται καλής ποιότητας και χρήσιμες πληροφορίες και να

υιοθετηθεί μια ευέλικτη προσέγγιση κατά την εξέταση των διαιτηρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας.

Η έκθεση εξετάζει στη συνέχεια λεπτομερέστερα τον τρόπο με τον οποίο οι εν λόγω αρχές θα πρέπει να εφαρμόζονται και παρέχει κατευθύνσεις για θέματα τα οποία δημιουργούν συνήθως προβλήματα. Τέτοιου είδους παραδείγματα είναι η ανάλυση μιας δέσμης δαπανών, ο καθορισμός των εξόδων μετόχων και η αξιολόγηση της χρέωσης υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και της τεκμηρίωσης.

Αξιολόγηση η οποία διενεργείται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θα μπορούσε επίσης να είναι χρήσιμη και σε άλλους συναφείς τομείς, όπως π.χ. η διευθέτηση των διαφορών σε θέματα διπλής φορολόγησης ή η ενδεχόμενη εφαρμογή κυρώσεων που συνδέονται με την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης.

Η έκθεση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι κατευθυντήριες γραμμές που προτείνονται θα διευκολύνουν περαιτέρω την αξιολόγηση ορισμένων διαιτηρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου. Επισημάνθηκε ότι ορισμένα στοιχεία που προτείνονται μπορούν επίσης να εφαρμοστούν στην αξιολόγηση άλλων κατηγοριών υπηρεσιών. Τέλος, διευκρινίζεται ότι η ανάγκη παρακολούθησης των συνεπειών της εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών, εφόσον υποστηριχθούν από τα κράτη μέλη, θα αποτελέσει στο μέλλον σημαντική δράση του ΚΦΤΜ.

2.2. Συμπεράσματα του ΚΦΤΜ στις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ

Οι τριγωνικές περιπτώσεις αφορούν συναλλαγή σχετικά με τιμές μεταβίβασης μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων που είναι εγκαταστημένες σε κράτη μέλη, η οποία είναι ιδιαίτερα δύσκολο να επιλυθεί, διότι μια άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση, η οποία είναι εγκαταστημένη σε τρίτο κράτος, είχε σημαντική επιρροή η οποία οδήγησε στον καθορισμό τιμής που δεν είναι σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

Διακρίνονται δύο ειδικοί τύποι τριγωνικών περιπτώσεων. Οι περιπτώσεις οι οποίες αφορούν μόνο συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκαταστημένες σε κράτη μέλη και οι περιπτώσεις που αφορούν συνδεδεμένη επιχείρηση η οποία είναι εγκαταστημένη εκτός της ΕΕ. Έκθεση που αφορά τον πρώτο τύπο έχει ήδη ολοκληρωθεί από το ΚΦΤΜ και ενσωματώθηκε στον αναθεωρημένο κώδικα δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή της σύμβασης διαιτησίας³. Η έκθεση του ΚΦΤΜ η οποία παρατίθεται στο προσάρτημα II επικεντρώνεται στον δεύτερο τύπο των τριγωνικών περιπτώσεων, γνωστές ως τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ.

Η έκθεση δίνει κατ' αρχάς έναν χρήσιμο ορισμό των τύπων των τριγωνικών περιπτώσεων. Στη συνέχεια εξετάζει λεπτομερώς και προτείνει διάφορες ενδεχόμενες προσεγγίσεις οι οποίες θα μπορούσαν να επιλύσουν διαφορές σε θέματα διπλής φορολόγησης.

³ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με το έργο του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης κατά την περίοδο από το Μάρτιο του 2007 έως το Μάρτιο του 2009 και όσον αφορά σχετική πρόταση για την αναθεώρηση του κώδικα δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή της σύμβασης διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ της 23ης Ιουλίου 1990) COM(2009) 472 τελικό, σ. 7 και 10.

Οι προβλεπόμενες προσεγγίσεις περιλαμβάνουν: βελτιώσεις και επέκταση του δικτύου φορολογικών συμβάσεων, αναδρομικότητα των αποτελεσμάτων συμφωνίας προκαθορισμένων τιμών και ευέλικτη εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών που συνδέονται με τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας.

Η ολοκλήρωση της έκθεσης είναι σημαντική για δύο λόγους. Πρώτον, παρέχει πραγματιστικές προτάσεις για την επίλυση των προβλημάτων που τίθενται επί του παρόντος. Δεύτερον, παρέχει μια στέρεη βάση για τη δόμηση μεταγενέστερων συζητήσεων επί του θέματος οι οποίες θα διεξαχθούν βάσει μελλοντικών εμπειριών.

2.3. Δραστηριότητα παρακολούθησης

Ένα από τα τρέχοντα καθήκοντα του ΚΦΤΜ είναι η παρακολούθηση και η διαχείριση της αποτελεσματικής εφαρμογής των εκθέσεων του.

Εξέταση της στατιστικής έκθεσης όσον αφορά τις υποθέσεις που είναι ανοικτές στο πλαίσιο της σύμβασης διαιτησίας καταδεικνύει ότι εκκρεμούν ακόμη πολλές υποθέσεις. Θα ήταν χρήσιμο να διατίθενται λεπτομερέστερα δεδομένα, ώστε να προσδιορίζονται καλύτερα οι λόγοι καθυστέρησης και ως εκ τούτου θα πρέπει να εξεταστεί η μορφή της έκθεσης.

Διενεργήθηκε ειδική εξέταση για τη μέτρηση των επιπτώσεων της εφαρμογής του κώδικα δεοντολογίας στην τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΤΤΜ ΕΕ). Το ΚΦΤΜ ανέφερε στην έκθεσή του ότι η υιοθέτηση του κώδικα αναγνωρίζεται ως πρότυπο ή σημείο αναφοράς. Αυτό συμβαίνει και στην περίπτωση των πολυεθνικών επιχειρήσεων ακόμη και όταν αυτές δεν προσχωρούν επίσημα στον κώδικα, δεδομένου ότι ο κώδικας δεν είναι υποχρεωτικός για τις εν λόγω επιχειρήσεις.

Οι προτεινόμενες βελτιώσεις που αφορούν τον κώδικα περιελάμβαναν τη χρήση μιας κοινής γλώσσας κατά την εκπόνηση των εκθέσεων και μεγαλύτερη αποδοχή πανευρωπαϊκών στοιχείων σύγκρισης για την αξιολόγηση της διαμόρφωσης των τιμών.

Το σημαντικότερο συμπέρασμα ήταν, ωστόσο, ότι απαιτούνταν περισσότερος χρόνος εδραίωσης του κώδικα πριν από τη διενέργεια επανεξέτασης. Υπήρξε μια χρονική υστέρηση μεταξύ της έγκρισης του κώδικα το 2006 και των επιπτώσεων του στους ελέγχους. Το ΚΦΤΜ αποφάσισε να επανεξετάσει το θέμα μετά από διάστημα δύο ή τριών ετών, κατά τη διάρκεια δεύτερης διαδικασίας παρακολούθησης.

2.4. Ενημέρωση για το τρέχον και το μελλοντικό πρόγραμμα εργασίας

Το πρόγραμμα εργασίας στο οποίο βασίζεται η σημερινή εντολή του ΚΦΤΜ εγκρίθηκε το Σεπτέμβριο του 2007. Το πρόγραμμα αυτό προέβλεπε την εξέταση πέντε θεμάτων. Το πρώτο θέμα, η παρακολούθηση, βρίσκεται στο στάδιο της εξέτασης. Το δεύτερο και το τρίτο θέμα του προγράμματος αποτέλεσαν αντικείμενο δύο ολοκληρωμένων εκθέσεων, η μία σχετικά με τις βελτιώσεις της σύμβασης διαιτησίας και η άλλη σχετικά με τις διαιτητικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου. Οι εργασίες για το τέταρτο και το πέμπτο θέμα, δηλαδή τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τις ρυθμίσεις κατανομής του κόστους, ξεκίνησαν πρόσφατα και αναμένεται να ολοκληρωθούν το 2011.

Εκτός από τα εγκριθέντα σημεία του προγράμματος, καταχωρίστηκαν δύο ακόμη αναπληρωματικά θέματα: εναλλακτική επίλυση αντιδικιών και αξιολόγηση κινδύνων. Η ανακοίνωση της Επιτροπής για την αποτελεσματική εφαρμογή της σύμβασης διαιτησίας⁴ σημείωσε ότι θα πρέπει να συζητηθούν ακόμη δύο θέματα: η δημιουργία μιας μόνιμης ανεξάρτητης γραμματείας για την εύρυθμη λειτουργία της σύμβασης διαιτησίας και η διάδραση μεταξύ της σύμβασης διαιτησίας και του άρθρου 25 παράγραφος 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης (ΥΦΣ). Τα δύο αυτά θέματα θα πρέπει να εξεταστούν στο μέλλον.

Το ΚΦΤΜ προσδιόρισε ήδη άλλα τρία θέματα τα οποία μπορούν να εξεταστούν σε μελλοντικές εργασίες. Αυτά αφορούν τις επιπτώσεις των πρόσφατων αναθεωρήσεων του άρθρου 7 του ΥΦΣ του ΟΟΣΑ, τις αντισταθμιστικές προσαρμογές και τις δευτερεύουσες προσαρμογές.

Τέλος, η Επιτροπή πραγματοποίησε το Μάιο και τον Ιούνιο 2010 δημόσια διαβούλευση σχετικά με το ακόλουθο θέμα: «Συμβάσεις διπλής φορολογίας και η εσωτερική αγορά: συγκεκριμένα παραδείγματα περιπτώσεων διπλής φορολογίας». Από μια πρώτη εξέταση των απαντήσεων προκύπτει ότι τα θέματα τιμών μεταβίβασης διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε προβλήματα διπλής φορολόγησης. Οι απαντήσεις θα αναλυθούν περαιτέρω και το ΚΦΤΜ ενδέχεται να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην αντιμετώπιση των εν λόγω προβλημάτων.

3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

Η Επιτροπή εξακολουθεί να θεωρεί την ομάδα εμπειρογνομόνων του ΚΦΤΜ ως πολύτιμο όργανο για την εξέταση θεμάτων τιμών μεταβίβασης και την παροχή πραγματιστικών λύσεων σε πολλά θέματα τιμών μεταβίβασης.

Συγκεκριμένα, η Επιτροπή σημειώνει ότι η έκθεση σχετικά με την παροχή διαιτητικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας εξετάζει άμεσα ένα βασικό θέμα που είχε θέσει η Επιτροπή όταν συγκροτήθηκε το ΚΦΤΜ, δηλαδή την επίτευξη μιας πιο ομοιόμορφης εφαρμογής κανόνων για τις τιμές μεταβίβασης στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η Επιτροπή στηρίζει πλήρως τα συμπεράσματα και τις προτάσεις του ΚΦΤΜ όσον αφορά τις παροχές διαιτητικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας στις επισυναπτόμενες κατευθυντήριες γραμμές. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι κατευθυντήριες γραμμές αποτελούν ικανοποιητικό χάρτη πορείας για την υλοποίηση μιας πιο προσαρμοσμένης αξιολόγησης του τύπου των καθορισμένων υπηρεσιών.

Η Επιτροπή καλεί το Συμβούλιο να εγκρίνει τις προτεινόμενες κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις διαιτητικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου χαμηλής προστιθέμενης αξίας και καλεί τα κράτη μέλη να ενσωματώσουν ταχέως τις

⁴ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με το έργο του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης κατά την περίοδο από το Μάρτιο του 2007 έως το Μάρτιο του 2009 και όσον αφορά σχετική πρόταση για την αναθεώρηση του κώδικα δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή της σύμβασης διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ της 23ης Ιουλίου 1990) COM(2009) 472 τελικό, σ. 7 και 10.

συστάσεις που περιλαμβάνονται στις κατευθυντήριες γραμμές στην εθνική τους νομοθεσία ή στους διοικητικούς κανόνες τους.

Η Επιτροπή στηρίζει επίσης πλήρως τα συμπεράσματα και τις προτάσεις του ΚΦΤΜ όσον αφορά τις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ. Ως προς αυτό, η Επιτροπή χαιρετίζει το γεγονός ότι το ΚΦΤΜ εξέτασε τα εν λόγω θέματα επικαιρότητας και παρακολούθησε την εξέλιξή τους. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η χρήση, στο μέτρο του δυνατού, των προτεινόμενων προσεγγίσεων και των διαδικαστικών εκτιμήσεων στην έκθεση θα βοηθήσει στην επίλυση τριγωνικών περιπτώσεων εκτός ΕΕ.

Η Επιτροπή καλεί το Συμβούλιο να εγκρίνει την προτεινόμενη έκθεση όσον αφορά τις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ και καλεί τα κράτη μέλη να ενσωματώσουν στην εθνική τους νομοθεσία ή στους διοικητικούς κανόνες τους πρακτικές οι οποίες ευθυγραμμίζονται με τις προσεγγίσεις και τις διαδικαστικές εκτιμήσεις που περιέχονται στην έκθεση.

Τα κράτη μέλη καλούνται να υποβάλλουν κάθε έτος εκθέσεις στην Επιτροπή σχετικά με τα τυχόν μέτρα που έχουν λάβει με βάση τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές και για την πρακτική εφαρμογή τους. Βασισόμενη στις εκθέσεις αυτές, η Επιτροπή θα επανεξετάζει περιοδικά τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές.

Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή σημειώνει τα συμπεράσματα της έκθεσης παρακολούθησης και αναμένει τα αποτελέσματα του τρέχοντος προγράμματος εργασίας του ΚΦΤΜ όσον αφορά τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τις ρυθμίσεις κατανομής του κόστους.

Η Επιτροπή θεωρεί επίσης ότι η εντολή του ΚΦΤΜ θα πρέπει να παραταθεί μετά τη λήξη της τρέχουσας εντολής το Μάρτιο του 2011.

Προσάρτημα Ι

ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΧΑΜΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Στο κεφάλαιο VII των οδηγιών για τις τιμές μεταβίβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις (οδηγίες ΟΟΣΑ) εξετάζονται προβλήματα που ανακύπτουν, όταν κατά την διαμόρφωση των τιμών μεταβίβασης διαπιστωθεί, εάν επιχείρηση πολυεθνικού ομίλου έχει παράσχει υπηρεσίες σε άλλες επιχειρήσεις του ιδίου ομίλου, και εάν κατά τη διαμόρφωση τιμών για τις εν λόγω διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου εφαρμόστηκε η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Σε γενικές γραμμές, το κεφάλαιο αυτό εξετάζει εάν πράγματι υπήρξε παροχή υπηρεσιών και, για φορολογικούς σκοπούς, ποια διεταιρική χρέωση πρέπει να επιβληθεί για την υπηρεσία αυτή σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.
2. Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν το ευρύ φάσμα υπηρεσιών που μπορούν να παρέχονται καθώς και το ευρύ φάσμα των παρεχόμενων ή αναμενόμενων οφελών από την παροχή αυτών των υπηρεσιών. Το κοινό φόρουμ για τις τιμές μεταβίβασης (ΚΦΤΜ) θεώρησε χρήσιμο να συμπληρωθεί ο κατάλογος των υπηρεσιών που αναφέρονται στις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Στο παράρτημα 1 περιέχεται κατάλογος των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου που παρέχονται κατά κανόνα οι οποίες μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος εγγράφου.
3. Το ΚΦΤΜ διαπίστωσε ότι ορισμένα θέματα είναι σημαντικά για κάθε εξεταστή (ο όρος «εξεταστής» αφορά τα καθήκοντα εξέτασης που ασκούν είτε ο φορολογούμενος είτε η φορολογική διοίκηση) όσον αφορά την εφαρμογή των κατευθυντήριων γραμμών για τις διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου. Τα θέματα αυτά αφορούν την αύξηση της παγκοσμιοποίησης και τη συναφή κεντρική παροχή υπηρεσιών, την αυξημένη ζήτηση πόρων, το ενδεχόμενο του λανθάνοντος κόστους, υπό την έννοια ότι καμία φορολογική διοίκηση δεν το αποδέχεται, και η διαπίστωση ότι ορισμένοι τύποι παροχής υπηρεσιών αντιπροσωπεύουν χαμηλότερο κίνδυνο σε σχέση με άλλους, παρότι δεν φαίνεται να έχουν επίπτωση στην πρακτική εφαρμογή των οδηγιών του ΟΟΣΑ από τους εξεταστές.
4. Το παρόν έγγραφο επικεντρώνεται στον τρόπο καλύτερης αντιμετώπισης αυτών των θεμάτων. Το έγγραφο αυτό δεν επιδιώκει να περιορίσει το δικαίωμα μιας φορολογικής διοίκησης να διενεργεί ελέγχους ούτε τη δυνατότητα για μια πολυεθνική επιχείρηση να παρουσιάζει επιχειρήματα βασισμένα σε πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης της ώστε να δικαιολογεί τη συμπερίληψη ή τον αποκλεισμό μιας ειδικής υπηρεσίας. Ωστόσο, προβλέπεται ότι θα απαιτούνται λιγότεροι πλήρεις έλεγχοι για τις διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος εγγράφου.

II. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

5. Το παρόν έγγραφο βασίζεται στην υπόθεση ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις και οι φορολογικές διοικήσεις ενεργούν καλόπιστα όσον αφορά τις διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου και στηρίζουν ανεπιφύλακτα τις εφαρμοστέες αρχές του ΟΟΣΑ. Κατά συνέπεια, η έμφαση που δίνεται στο παρόν έγγραφο αφορά τον τρόπο με τον οποίο ο εξεταστής μπορεί να συμπεράνει με τον πλέον κατάλληλο και αποτελεσματικό τρόπο ότι έχει εφαρμοστεί η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού κατά την παροχή ορισμένων διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου.
6. Είναι σημαντικό οι προτάσεις που περιέχονται στο παρόν έγγραφο να εφαρμόζονται σωρευτικά, διότι ορισμένα θέματα που ενδεχομένως τίθενται στην αρχή της διαδικασίας μπορούν στη συνέχεια να απαντηθούν ικανοποιητικά μετά την παροχή ορισμένων πληροφοριών μεταγενέστερα. Για παράδειγμα, η παροχή υπηρεσίας μπορεί να αποτελεί θεμιτή ανησυχία, η οποία στη συνέχεια διασκεδάζεται μέσω πληροφοριών που παρέχονται στην αναλυτική περιγραφή (βλ. τμήμα VI).
7. Τα βασικά στοιχεία ή οι αρχές της προσέγγισης που παρατίθενται στο παρόν έγγραφο είναι τα ακόλουθα:
 - (i) Δυνατότητα κατανομής όλων των δαπανών, ωστόσο η εθνική νομοθεσία δεν επιτρέπει κατ' ανάγκη πλήρη έκπτωση αυτών.
 - (ii) Ύπαρξη ορισμένων σημαντικών βασικών υποθέσεων κατά τον προσδιορισμό συμφωνηθέντος σημείου εκκίνησης για κάθε εξέταση.
 - (iii) Παροχή συνοπτικών και ειδικών πληροφοριών για την κατανόηση του τύπου της παρεχόμενης υπηρεσίας και της δομής μέσω της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές.
 - (iv) Ευελιξία κατά τη λήψη απόφασης σχετικά με το εύρος και το βάθος της εξέτασης που απαιτείται για την αξιολόγηση της παροχής υπηρεσιών σε σχέση με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

III. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

8. Ένας εξαντλητικός ορισμός των υπηρεσιών στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν έγγραφο δεν είναι ούτε δυνατός ούτε ευκαίος. Αυτό συμβαίνει λόγω του ευρέος φάσματος των παρεχόμενων διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου και των διαφορετικών εμπορικών επιπτώσεων που μπορούν να έχουν οι υπηρεσίες αυτές στο πλαίσιο συγκεκριμένης εμπορικής δραστηριότητας. Επιπλέον, κάθε προσπάθεια οριστικού ορισμού θα μείωνε την ευελιξία κατά την εφαρμογή των προτάσεων που διατυπώνονται στο παρόν έγγραφο.
9. Ωστόσο, είναι δυνατό να δοθούν ορισμένες παράμετροι που εφαρμόζονται στον στοχοθετημένο τύπο των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου με αναφορά στη γενική φύση των υπηρεσιών που πρέπει να περιλαμβάνονται ή να αποκλείονται και στον τύπο της δομής μέσω της οποίας κατανέμονται και χρεώνονται οι υπηρεσίες.

10. Ενώ ορισμένα στοιχεία του παρόντος εγγράφου θα μπορούσαν να εφαρμοστούν επωφελώς σε ολόκληρο το φάσμα των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου, αποσκοπούν πιο συγκεκριμένα σε ορισμένους τύπους παροχής υπηρεσιών.
11. Οι υπηρεσίες στις οποίες επικεντρώνεται το έγγραφο είναι ο τύπος των υπηρεσιών τις οποίες οι σχολιαστές περιγράφουν ποικιλοτρόπως ως «σύνδεσμος που διαφυλάσσει την εταιρική δομή και στηρίζει τις κύριες λειτουργίες της» ή «διοικητικής φύσης, βοηθητικές στην υπηρεσία του αποδέκτη» και ακόμη «κοινά διαθέσιμες ή ταχέως αποκτώμενες». Οι υπηρεσίες αυτές χαρακτηρίζονται κυρίως από το γεγονός ότι αν και είναι απαραίτητες, η φύση τους είναι συνήθης και δεν δημιουργούν υψηλή προστιθέμενη αξία ούτε για τον πάροχο ούτε για τον αποδέκτη. Το πεδίο εφαρμογής του παρόντος εγγράφου διακρίνει μεταξύ των υπηρεσιών οι οποίες, παρότι έχουν χαμηλή προστιθέμενη αξία, μπορούν ωστόσο να δημιουργήσουν υψηλό κύκλο εργασιών και μπορούν να περιληφθούν στην παρούσα προσέγγιση, και των υπηρεσιών με υψηλή προστιθέμενη αξία, παρότι δεν δημιουργούν απαραίτητα υψηλό κύκλο εργασιών, και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος εγγράφου.
12. Το έγγραφο δεν επικεντρώνεται στις υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο άμεσης χρέωσης, διότι τα σχετικά πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις είναι εν γένει προφανή. Ούτε εξετάζονται στο παρόν έγγραφο οι υπηρεσίες με εγγενώς υψηλή προστιθέμενη αξία. Η υψηλή προστιθέμενη αξία ορίζεται σε σχέση με την υπηρεσία, τον πάροχο και τον αποδέκτη. Η προσέγγιση του παρόντος εγγράφου θα ικανοποιούσε, ωστόσο, μόνο κατ' εξαίρεση τις ανάγκες ενός εξεταστή κατά την εξέταση των υπηρεσιών στους τομείς της καινοτόμου έρευνας και ανάπτυξης, των πνευματικών δικαιωμάτων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών ή άλλων υπηρεσιών με σημαντικά εμπορικά κίνητρα. Ομοίως, κάθε δραστηριότητα που στηρίζεται εκ φύσεως στη δυνατότητα προσέλκυσης αμοιβής υψηλού επιπέδου η οποία συνδέεται με σημαντική ανάληψη κινδύνου δεν θα περιλαμβάνεται στις προβλεπόμενες παραμέτρους. Ειδικότερα, το έγγραφο δεν εξετάζει το ζήτημα των ρυθμίσεων κατανομής του κόστους.
13. Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί η διάκριση μεταξύ των μηχανισμών άμεσης χρέωσης και παροχής και πολυπλοκότερων ρυθμίσεων. Δεν αναμένεται να δημιουργεί προβλήματα μια ενιαία υπηρεσία χαμηλής προστιθέμενης αξίας η οποία παρέχεται σε κεντρικό επίπεδο και χρεώνεται σε πολλές συνδεδεμένες επιχειρήσεις μέσω μιας κλείδας κατανομής η οποία είναι εύκολο να καθοριστεί. Το παρόν έγγραφο επικεντρώνεται συνεπώς σε πολλαπλές υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας οι οποίες συχνά παρέχονται μέσω μιας ενιαίας σύμβασης και εμπεριέχουν εν γένει δέσμη δαπανών και κλείδες κατανομής.

IV. ΈΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

14. Είναι απολύτως εύλογο ότι ένας εξεταστής θα επιθυμεί να υπάρχει αξιοπιστία όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τις αρχές του ΟΟΣΑ· αυτό σημαίνει ότι περιλαμβάνονται όλες οι ενδεδειγμένες δαπάνες, αποκλείονται οι μη ενδεδειγμένες δαπάνες και εφαρμόζεται τιμή πλήρους ανταγωνισμού. Το επίπεδο εμπιστοσύνης που απαιτείται και ο τρόπος απόκτησης μπορούν να επιτευχθούν με διάφορους τρόπους ανάλογα με τις ειδικές περιστάσεις της υπόθεσης και της γενικής

προσέγγισης που υιοθετεί η φορολογική διοίκηση σε θέματα ελέγχων τιμών μεταβίβασης.

15. Όσον αφορά τα ζητήματα αυτά, το παρόν έγγραφο προτείνει διάφορες προσεγγίσεις οι οποίες θα επιτρέψουν να επιτευχθεί κατάλληλο επίπεδο εμπιστοσύνης ως προς το ότι έχει εφαρμοστεί η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Ομοίως, είναι σκόπιμο να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ των διαθέσιμων πόρων, του κόστους συμμόρφωσης και του ενδεχόμενου επιπέδου προσαρμογής.
16. Εάν ο πλήρης έλεγχος μιας συγκεκριμένης περίπτωσης επιτρέπει αναμφίβολα να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις ενός εξεταστή, η προσέγγιση που προτείνεται αποσκοπεί στην επίτευξη του ίδιου σκοπού αλλά με τρόπο πιο προσαρμοσμένο, στις περισσότερες περιπτώσεις που απαντώνται συχνότερα, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής του παρόντος εγγράφου.
17. Στο άλλο άκρο της προσέγγισης του πλήρους ελέγχου, ορισμένες φορολογικές διοικήσεις έχουν δεσμευθεί σε πρωτοβουλίες που αποσκοπούν στην ενίσχυση των σχέσεων με τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Ο επιδιωκόμενος στόχος είναι να επιτευχθεί καλύτερη αμοιβαία κατανόηση των προοπτικών της κάθε επιχείρησης και να οικοδομηθεί σχέση εμπιστοσύνης. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, είναι αναγκαίο να καθιερωθεί ένας ανοικτός και συνεχής διάλογος, ο οποίος δεν θα είναι προσανατολισμένος στον έλεγχο, μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Έτσι, για παράδειγμα, στο πλαίσιο διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου που παρέχονται σε κεντρικό επίπεδο, η φορολογική διοίκηση θα ζητήσει από την πολυεθνική επιχείρηση (εκτός πλαισίου ελέγχου) να της εξηγήσει τους τρόπους λειτουργίας του συστήματός της. Η πολυεθνική επιχείρηση θα δεσμευτεί σε ανοικτό διάλογο με τη φορολογική διοίκηση ώστε να διασφαλιστεί πλήρης κατανόηση του πλαισίου παροχής υπηρεσιών, στηριζόμενο, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, με συμπληρωματικές πληροφορίες. Συνιστάται επίσης να διεξάγονται τακτικά συνεδριάσεις ώστε να επικαιροποιούνται τα στοιχεία. Το αποτέλεσμα αυτού του διαλόγου μπορεί να είναι ότι η φορολογική διοίκηση θα θεωρεί ότι ορισμένες πτυχές της οικονομικής δραστηριότητας της πολυεθνικής επιχείρησης είναι σύμφωνες με τους εφαρμοστέους κανόνες και συνεπώς παρουσιάζουν χαμηλό κίνδυνο. Ωστόσο, εάν στη συνέχεια κριθεί αναγκαίο να διενεργηθεί έλεγχος, είναι τότε δυνατό να στοχοθετηθούν καλύτερα οι τομείς που πρέπει να ελεγχθούν. Επιπλέον, ορισμένα θεμελιώδη σημεία (π.χ. εάν έχει υπάρξει παροχή υπηρεσίας) δεν μπορούν να ελεγχθούν, παρά μόνο με βάση την απάντηση που παρέχει η επιχείρηση ανάλογα με το επίπεδο εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας που έχει επιτευχθεί στη σχέση μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και της πολυεθνικής επιχείρησης.
18. Ωστόσο, αναγνωρίζοντας ότι η προαναφερόμενη προσέγγιση δεν είναι ακόμη ευρέως ανεπτυγμένη στην Ευρώπη και ότι μια προσέγγιση πλήρους ελέγχου δεν θα βελτιώσει τη σημερινή κατάσταση, συνιστάται το ακόλουθο πλαίσιο κατευθυντήριων γραμμών όταν πρόκειται για λεπτομερέστερη εξέταση των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου που παρέχονται σε κεντρικό επίπεδο.

V. ΒΑΣΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

19. Οι βασικές υποθέσεις είναι οι ακόλουθες:

- (α) Οι σχετικές υπηρεσίες είναι συναλλαγές χαμηλής προστιθέμενης αξίας που παρουσιάζουν χαμηλό κίνδυνο.
 - (β) Οι παρεχόμενες υπηρεσίες τηρούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ και συγκεκριμένα οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται πράγματι και παρουσιάζουν για τον αποδέκτη οικονομικό ή εμπορικό συμφέρον.
 - (γ) Μια πολυεθνική επιχείρηση θα διαθέτει το δικό της σύστημα διακυβέρνησης και τις δικές της διαδικασίες ελέγχου και όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες θα υπόκεινται στην εν λόγω διαδικασία διακυβέρνησης.
 - (δ) Πληροφορίες καλής ποιότητας θα παρέχονται κατόπιν αιτήματος.
20. Είναι αποδεκτό ότι όλες ή μερικές από τις προαναφερόμενες βασικές υποθέσεις μπορούν να ελεγχθούν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας.

VI. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

21. Ένας εξεταστής, υπό το φως των πραγματικών περιστατικών και των περιστάσεων μιας υπόθεσης, και του επιπέδου εμπειρίας του και γνώσεων για τη συγκεκριμένη πολυεθνική επιχείρηση, μπορεί να υιοθετήσει διάφορες προσεγγίσεις όταν ζητεί πληροφορίες τις οποίες θεωρεί ικανοποιητικές για την επιβεβαίωση μιας υπηρεσίας η οποία έχει παρασχεθεί σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Είναι ουσιαστικό, για τους σκοπούς της λήψης μιας τεκμηριωμένης απόφασης, να έχει πρόσβαση σε ικανοποιητικές πληροφορίες καλής ποιότητας. Το παρόν έγγραφο προτείνει την εκπόνηση αναλυτικής περιγραφής, που θα επέτρεπε να ικανοποιηθεί πλήρως η απαίτηση αυτή των πληροφοριών.
22. Δεδομένης της συνηθισμένης φύσης και της χαμηλής προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών, η αναλυτική περιγραφή θα πρέπει να διαβεβαιώνει τον εξεταστή ότι, από την προοπτική του παρόχου, η υπηρεσία έχει παρασχεθεί και, από την προοπτική του αποδέκτη, ότι η υπηρεσία παρέχει οικονομική ή εμπορική αξία και ο αποδέκτης – εάν είναι ανεξάρτητος – θα πρέπει να πληρώσει για τη δραστηριότητα ή διαφορετικά να εκτελέσει ο ίδιος την υπηρεσία. Κατά συνέπεια, το ζήτημα εάν έχει παρασχεθεί μια υπηρεσία δεν θα πρέπει να συνιστά επίμαχο θέμα.
23. Το ακριβές περιεχόμενο και η έκταση της αναλυτικής περιγραφής μπορεί να ποικίλουν αλλά μια πλήρης αναλυτική περιγραφή θα πρέπει να είναι σχετικά σύντομη. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να διατηρηθεί ισορροπία μεταξύ του επιπέδου των απαιτούμενων πληροφοριών, της φύσης του χαμηλού κινδύνου των εξεταζόμενων υπηρεσιών και του ενδεχόμενου κόστους συμμόρφωσης. Κατά περίπτωση, θα καλυφθούν όλα ή ορισμένα από τα ακόλουθα θέματα, των οποίων ο κατάλογος δεν είναι διεξοδικός:
- (α) Ως μέρος ενός ελέγχου συνοχής που αποσκοπεί να θέσει στο σωστό πλαίσιο την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να ζητηθεί η παροχή διαφόρων ενδεικτικών σχέσεων (π.χ. το κόστος που προκύπτει για τις διεταιρικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου σε σχέση με τις συνολικές λειτουργικές δαπάνες ή το ποσοστό του κύκλου εργασιών που δημιουργείται από την παροχή υπηρεσίας στο συνολικό κύκλο εργασιών). Οι σχέσεις αυτές θα πρέπει να ερμηνεύονται

στο πλαίσιο της φύσης των εμπορικών δραστηριοτήτων της συνδεδεμένης επιχείρησης.

- (β) Εξήγηση της παροχής υπηρεσίας στο συνολικό πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας της πολυεθνικής επιχείρησης ώστε να γίνουν αντιληπτά τα κίνητρα τόσο για τον πάροχο όσο και για τον αποδέκτη. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικό για μια θυγατρική, λόγω των οικονομικών κλίμακας, οι υπηρεσίες μισθοδοσίας ή οι υπηρεσίες ανθρωπίνων πόρων να παρέχονται σε κεντρικό επίπεδο. Επιπλέον, μπορεί να είναι πιο ενδιαφέρον από οικονομική άποψη να υπάρχει πρόσβαση «κατόπιν αιτήματος» σε υπηρεσίες ΤΠ.
- (γ) Προσέγγιση μεταξύ της συνολικής πολιτικής της πολυεθνικής σε θέματα τιμών μεταβίβασης και των πράγματι παρεχόμενων υπηρεσιών σε κεντρικό επίπεδο.
- (δ) Απολογισμός του τύπου των παρεχόμενων υπηρεσιών και των παραληπτών των εν λόγω υπηρεσιών.
- (ε) Λεπτομερείς πληροφορίες όσον αφορά τα πραγματικά ή αναμενόμενα οφέλη για τους αποδέκτες. Τα οφέλη που απορρέουν από ορισμένες υπηρεσίες θα είναι προφανή (π.χ. μισθοδοσία). Άλλες υπηρεσίες, των οποίων τα οφέλη δεν είναι τόσο άμεσα προφανή, ενδέχεται να απαιτούν περαιτέρω εξηγήσεις. Για παράδειγμα, εάν παρέχονται σε παγκόσμιο επίπεδο υπηρεσίες προώθησης, ποια είναι τα πλεονεκτήματα από την υπηρεσία αυτή για μια συγκεκριμένη θυγατρική;
- (στ) Εξήγηση της δομής μέσω της οποίας πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών. Ενδέχεται να είναι είτε μια κεντρική οντότητα παροχής υπηρεσιών είτε εναλλακτικά διάφορες θυγατρικές οι οποίες παρέχουν ειδικές υπηρεσίες στο εσωτερικό του ομίλου. Επιπλέον, μπορεί να χρησιμοποιηθεί συνδυασμός δύο συστημάτων και η διάδραση των εν λόγω συστημάτων θα χρειαστεί να γίνει αντιληπτή.
- (ζ) Περιγραφή των προτύπων της ομάδας όσον αφορά την προσέγγισή της σε θέματα ελέγχου και την εφαρμογή τους στις υπηρεσίες. Για παράδειγμα καθορισμός άμεσου και έμμεσου κόστους που συμπεριλαμβάνεται στη δέσμη δαπανών· λήψη μέτρων για τη διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής μιας κλειδας κατανομής για μια συγκεκριμένη υπηρεσία· διασφάλιση ότι οι υπηρεσίες δεν αλληλεπικαλύπτονται.
- (η) Περιγραφή των τρόπων συγκρότησης της δέσμης δαπανών.
- (θ) Περιγραφή της(των) κλειδας(κλειδών) κατανομής.
- (ι) Η αιτιολόγηση του πλήρους ανταγωνισμού του ποσοστού προσαύξησης που εφαρμόζεται ή η εξήγηση της μη εφαρμογής προσαύξησης.
- (ια) Καταχώριση του τρόπου λογιστικής των υπηρεσιών προκειμένου να συμπεριληφθούν στο σύστημα τιμολόγησης, ημερομηνίες εκκαθάρισης, μέθοδοι πληρωμής και κάθε προϋπολογισμός έναντι πραγματικών προσαρμογών.

- (ιβ) Περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ενσωματώνονται οι συγχωνεύσεις ή οι αποκτήσεις στο σύστημα παροχής υπηρεσιών.
 - (ιγ) Κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι νέες υπηρεσίες ενσωματώνονται στο σύστημα και του τρόπου με τον οποίο τερματίστηκε μια υπηρεσία.
 - (ιδ) Τρόπος διαχείρισης των υπηρεσιών «κατόπιν αιτήματος».
 - (ιε) Τρόπος λειτουργίας και επικαιροποίησης του συστήματος παροχής υπηρεσιών.
 - (ιστ) Τεκμηρίωση που μπορεί να προσκομιστεί.
24. Οι προαναφερόμενες πληροφορίες μπορούν να διατίθενται και να παρέχονται με διάφορους τρόπους. Σαφώς μπορεί να διατίθεται γραπτή αναλυτική περιγραφή. Ορισμένες πληροφορίες μπορούν ενδεχομένως να παρέχονται προφορικά. Είναι επίσης δυνατό η εξέταση γραπτών συμβάσεων να παρέχει επισκόπηση του συνολικού πλαισίου και τις περισσότερες πληροφορίες της αναλυτικής περιγραφής. Όλες οι προσεγγίσεις ή συνδυασμός αυτών είναι έγκυρες. Το σημαντικό σημείο είναι να επιτευχθεί η κατανόηση της λειτουργίας του συστήματος παροχής υπηρεσιών.
25. Μετά την εκπόνηση της αναλυτικής περιγραφής, το επόμενο στάδιο συνίσταται στο να καθοριστεί, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ποιες είναι οι περαιτέρω αναλυτικές εξηγήσεις που απαιτούνται και υπό ποια μορφή πρέπει να παρέχονται.

VII. ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΙ ΤΟΜΕΙΣ.

26. Η αναλυτική περιγραφή θα προσδιορίσει το γενικό πλαίσιο και θα παρέχει επίσης ορισμένες λεπτομερείς πληροφορίες. Ορισμένοι τομείς είναι σημαντικότεροι από άλλους για τους σκοπούς της λήψης αιτιολογημένης απόφασης και κατωτέρω προτείνονται πρόσθετες οδηγίες:

VII.1. Έχει παρασχεθεί υπηρεσία;

27. Είναι σημαντικό ο εξεταστής να είναι ικανοποιημένος ότι από την πλευρά του παρόχου η υπηρεσία έχει παρασχεθεί και ότι από την πλευρά του αποδέκτη η υπηρεσία παρέχει οικονομική ή εμπορική αξία για την ενίσχυση της οικονομικής του θέσης και ότι ο αποδέκτης έχει καταβάλει το αντίτιμο για τη δραστηριότητα αυτή ή έχει διασφαλίσει ο ίδιος την εκτέλεση της εν λόγω υπηρεσίας.
28. Δεν είναι πάντοτε δυνατό να παρέχεται αδιαμφισβήτητη απόδειξη η οποία συνδέει μια συγκεκριμένη συνδεδεμένη επιχείρηση με το όφελος που αποκομίζεται από μια συγκεκριμένη υπηρεσία. Είναι σκόπιμο να γίνει εύλογη ερμηνεία των διαθέσιμων αποδείξεων προς επίρρωση των επιχειρημάτων κάθε πολυεθνικής επιχείρησης. Είναι σκόπιμο να υπενθυμιστεί η αρχή ότι όλες οι δαπάνες πρέπει να κατανέμονται και συνεπώς εάν το κόστος μιας υπηρεσίας δεν μπορεί να καταλογιστεί σε μια συγκεκριμένη συνδεδεμένη επιχείρηση, πρέπει να κατανεμηθεί σε άλλη επιχείρηση, με την επιφύλαξη του αντίστοιχου εθνικού δικαίου το οποίο μπορεί να μην επιτρέπει πλήρη έκπτωση των εν λόγω δαπανών.
29. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ο βαθμός βεβαιότητας που απαιτείται από έναν εξεταστή για να θεωρήσει ότι η παροχή υπηρεσίας είναι σύμφωνη με την αρχή του

πλήρους ανταγωνισμού ποικίλλει ανάλογα με την περίπτωση. Λαμβανομένης υπόψη της συνήθους φύσης, της συνηθισμένης παροχής και της χαμηλής προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών στις οποίες προστίθεται επεξηγηματική αναλυτική έκθεση, η επαλήθευση της παροχής του τύπου των υπηρεσιών που εξετάζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος εγγράφου δεν πρέπει να αποτελεί επίμαχο θέμα.

VII.2. Δέσμες δαπανών

30. Το ζήτημα του ποσοτικού και ποιοτικού περιεχομένου μιας δέσμης δαπανών θέτει συχνά προβλήματα.
31. Κάθε εξεταστής θα επιθυμεί ένα επίπεδο αξιοπιστίας, το οποίο θα ποικίλλει ανάλογα με τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπόθεσης, ότι όλες οι ενδεδειγμένες δαπάνες περιλαμβάνονται στη δέσμη και ότι οι μη ενδεδειγμένες δαπάνες αποκλείονται. Πριν από την εξέταση του ζητήματος της προσαύξησης και της κατανομής, είναι σκόπιμο να διασφαλιστεί ότι τα έξοδα μετόχων και τα έξοδα σχετικά με τις υπηρεσίες που τιμολογούνται άμεσα αποκλείονται (δηλαδή συνολικά έξοδα, μείον έξοδα μετόχων, μείον το κόστος των άμεσα τιμολογούμενων υπηρεσιών δίνει το κόστος που πρέπει να κατανομηθεί). Είναι επίσης σημαντικό να γίνει κατανοητή η φύση των υπόλοιπων δαπανών στη δέσμη. Οι δαπάνες αυτές θα μπορούν να περιλαμβάνουν άμεσες και έμμεσες δαπάνες καθώς και κάθε άλλη σχετική δαπάνη εκμετάλλευσης της επιχείρησης ως συνολικής οντότητας (π.χ. δαπάνες εποπτείας, γενικές και διοικητικές δαπάνες) στο μέτρο που δεν έχουν ακόμη καταλογιστεί στις κατηγορίες δαπανών.
32. Ο τομέας αυτός των κατευθυντήριων γραμμών προτείνει διαφορετικές προσεγγίσεις, με διαφορετικά επίπεδα λεπτομερειών, για τον έλεγχο μιας δέσμης δαπανών. Στη συνέχεια θα εξετάσει λεπτομερέστερα ορισμένες ειδικές πτυχές που αφορούν τον έλεγχο μιας δέσμης δαπανών.
33. Οι προσεγγίσεις επικεντρώνονται στην επίτευξη ισορροπίας μεταξύ ενός κατάλληλου επιπέδου εμπιστοσύνης και του απαιτούμενου επιπέδου λεπτομερειών. Καθεμία από τις προσεγγίσεις που περιγράφονται μπορεί να υιοθετηθεί μόνη ή σε συνδυασμό και ασφαλώς μπορούν να υιοθετηθούν άλλες προσεγγίσεις με τις οποίες μπορεί να επιτευχθεί επίσης συμφωνία για τη σύνθεση μιας δέσμης δαπανών.
34. Ένας εξεταστής μπορεί να επιλέξει να πραγματοποιήσει αξιολόγηση υψηλού επιπέδου μιας δέσμης δαπανών ελέγχοντας το σύνολο των συστημάτων λογιστικής και ελέγχου. Μια τέτοια προσέγγιση απαιτεί καλή κατανόηση των συστημάτων στα οποία βασίζεται η πολυεθνική επιχείρηση για τον έλεγχο του συνόλου της δέσμης δαπανών της. Θα χρειαστούν εξηγήσεις των κριτηρίων ελέγχου, των κανόνων εφαρμογής των εν λόγω κριτηρίων και των λόγων που δικαιολογούν τα επίπεδα των προσαυξήσεων και των κλειδών κατανομής που εφαρμόζονται. Η προσέγγιση αυτή συνδέεται σαφώς με τον τρέχοντα διάλογο με την πολυεθνική επιχείρηση που προβλέπεται ανωτέρω.
35. Ένας άλλος εξεταστής μπορεί να επιλέξει, για να επιτύχει τον απαιτούμενο βαθμό αξιοπιστίας, να διενεργήσει ορισμένες πρόσθετες επιλεκτικές/δειγματοληπτικές εξετάσεις όσον αφορά τις δαπάνες. Η προσέγγιση αυτή αποτελεί επέκταση της προηγούμενης στο μέτρο που απαιτείται ακόμη μια συνολική κατανόηση των διαδικασιών δημιουργίας της δέσμης δαπανών, αλλά κρίνεται αναγκαία η διενέργεια περιορισμένης συμπληρωματικής έρευνας.

36. Ένας άλλος εξεταστής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να έχει περισσότερες λεπτομέρειες από εκείνες που προτείνονται στις ανωτέρω δύο προσεγγίσεις. Στην περίπτωση αυτή θα απαιτηθεί λεπτομερέστερη περιγραφή του τρόπου λειτουργίας της δέσμης δαπανών. Ωστόσο, εκτός από μια συνολική αντίληψη, μπορεί να ζητηθεί η παροχή λεπτομερέστερων πληροφοριών για ορισμένα σχετικά ζητήματα.
37. Ανάλογα με ποια από τις προαναφερόμενες προσεγγίσεις αντιστοιχεί καλύτερα στα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις της σχετικής υπόθεσης, όλες ή ορισμένες από τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τη δέσμη δαπανών θα μπορούσαν να ζητηθούν εάν δεν έχουν ήδη παρασχεθεί σε αναλυτική περιγραφή:
- (α) Το πρότυπο ελέγχου της επιχείρησης/του ομίλου το οποίο εφαρμόζεται στη δέσμη δαπανών, π.χ. όρια σημαντικότητας· επίπεδο απόδειξης.
 - (β) Εξήγηση της μεθόδου κοστολόγησης που χρησιμοποιείται για την κατανομή των άμεσων και έμμεσων δαπανών στη δέσμη δαπανών. Περιγραφή του τρόπου διαχείρισης των δαπανών θα απαιτηθεί εφόσον υπάρχουν κέντρα παροχής πολλαπλών υπηρεσιών.
 - (γ) Η βάση στην οποία οι δαπάνες που θεωρούνται ως έξοδα μετόχων έχουν ειδικά αποκλειστεί από τη δέσμη δαπανών. Χωριστή ανάλυση των εν λόγω δαπανών θα μπορεί να υποβληθεί για λόγους πληρότητας.
 - (δ) Περιγραφή και ανάλυση των επικεφαλίδων της δέσμης δαπανών (π.χ. ΤΠ, λογιστική, ανθρώπινοι πόροι).
 - (ε) Η προέλευση κάθε προσαύξησης που εφαρμόζεται και ο καθορισμός των δαπανών που κατανέμονται χωρίς προσαύξηση.
 - (στ) Περιγραφή και ανάλυση των κατανεμηθεισών δαπανών. Λεπτομερείς πληροφορίες θα είναι ιδιαίτερα χρήσιμες όταν οι δαπάνες υπηρεσιών σε παγκόσμια κλίμακα κατανέμονται σε μεμονωμένες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
 - (ζ) Προσέγγιση των συνολικών δαπανών της δέσμης δαπανών με τις συνολικές δαπάνες που κατανέμονται ώστε να διασφαλιστεί ότι οι κατανεμηθείσες δαπάνες δεν είναι μεγαλύτερες από τις συνολικές δαπάνες.

VII.3. Τιμολόγηση

38. Εφιστάται επίσης προσοχή σε αυτό που περιγράφεται ως θεμιτές προσδοκίες κατά την εκπόνηση μιας κριτικής ανάλυσης μιας δέσμης δαπανών.
39. Συχνά τα τιμολόγια δεν είναι διαθέσιμα όταν οι κατανεμημένες δαπάνες είναι άμεσες ή έμμεσες δαπάνες κατανεμημένες εσωτερικά. Στις περιστάσεις αυτές θα χρειαστεί εξήγηση της λογικής και της διαδικασίας που εφαρμόζονται για την κατανομή των δαπανών. Ελλείψει απόλυτων τιμών, πρέπει να εκτιμηθεί εάν οι συγκεκριμένες δαπάνες πρέπει ή όχι να περιληφθούν στη δέσμη δαπανών και εάν το ποσό αντανακλά εύλογα τις δαπάνες που προέκυψαν.
40. Όταν υπάρχουν τιμολόγια, συχνά αντανακλούν ένα συνδυασμό εξωτερικών δαπανών που αφορούν τρίτους και εσωτερικών δαπανών που συγκεντρώνονται σε ένα τελικό τιμολόγιο. Το τελικό κόστος ορθά αντιπροσωπεύεται από ένα τελικό τιμολόγιο,

παρότι το τιμολόγιο αυτό είναι το αποτέλεσμα προηγούμενων δαπανών που έχουν προκύψει από πολλές οντότητες οι οποίες συμβάλλουν στην τελική παρεχόμενη υπηρεσία. Για παράδειγμα, η συνδεδεμένη επιχείρηση Α, όταν παρέχει συνηθισμένη υπηρεσία στήριξης ΤΠ μπορεί να αναθέσει με υπεργολαβία στοιχεία αυτής της στήριξης στη συνδεδεμένη επιχείρηση Β. Η συνδεδεμένη επιχείρηση Β μπορεί με τη σειρά της να αναθέσει υπεργολαβία στην ανεξάρτητη επιχείρηση Γ. Το τιμολόγιο που εμφανίζεται στη δέσμη δαπανών του Α θα είναι εκείνο που παρέχεται από τη συνδεδεμένη επιχείρηση Β. Στις περιπτώσεις αυτού του είδους, ενώ είναι αναμενόμενο ότι ένα τιμολόγιο μπορεί να ζητηθεί και να εξακριβωθεί η προέλευσή του, θα ήταν παράλογο να αναμένεται οριστική ανάλυση των συστατικών μερών κάθε τιμολογίου μέσω της επιχείρησης Β έως Γ και εφόσον είναι δυνατόν πέρα από αυτό. Αυτό εξαρτάται κυρίως από το γεγονός ότι ένα τιμολόγιο που παρέχεται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση σε άλλη δεν θα οδηγούσε εν γένει σε κατανομή των αρχικών συστατικών μερών του εν λόγω τιμολογίου ή δεν θα ήταν δυνατή μια τέτοια κατανομή.

VII.4. Έξοδα μετόχων

41. Στο εθνικό δίκαιο, στις διοικητικές διαδικασίες και στη νομολογία δεν υπάρχουν πολλοί ορισμοί ή άλλες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες που συνιστούν τα έξοδα μετόχων.
42. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ αναφέρονται σε ορισμένες δραστηριότητες που συνιστούν δραστηριότητες μετόχου. Στο παράρτημα 2 περιέχεται μη διεξοδικός κατάλογος ο οποίος περιλαμβάνει τα υφιστάμενα στοιχεία που αναφέρονται από τον ΟΟΣΑ και πρόσθετες υπηρεσίες που το ΚΦΤΜ έχει εξετάσει και θεωρήσει ως υπηρεσίες οι οποίες κατατάσσονται κατά κανόνα ως έξοδα μετόχων.
43. Η κατάταξη θα εξαρτάται πάντοτε από τα ειδικά πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις. Υπάρχει τουλάχιστον μια θεμελιώδης δοκιμή αναφοράς η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να καθοριστεί εάν ένα κόστος είναι πράγματι κόστος μετόχου.
44. Το απόσπασμα που παρατίθεται κατωτέρω της παραγράφου 7.9 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ παρέχει σαφή δήλωση επί του θέματος: *«Σε ένα μικρό αριθμό περιπτώσεων, μια δραστηριότητα εντός του ομίλου μπορεί να ασκηθεί έναντι μελών ενός ομίλου ακόμη και όταν τα εν λόγω μέλη του ομίλου δεν χρειάζονται τη δραστηριότητα (και εφόσον δεν θα ήταν διατεθειμένα να πληρώσουν για αυτή εάν επρόκειτο για ανεξάρτητες επιχειρήσεις). Επομένως, μόνο λόγω των συμμετοχών του στο κεφάλαιο ενός ή περισσότερων μελών του ομίλου, δηλαδή με την ιδιότητα του μετόχου, ένα μέλος του ομίλου (εν γένει η μητρική ή μια περιφερειακή εταιρεία χαρτοφυλακίου) ασκεί αυτές τις δραστηριότητες. Δεν υπάρχει λόγος για τις αποδέκτριες εταιρείες να επιβαρυνθούν για αυτόν τον τύπο δραστηριότητας».*
45. Απαιτείται η έκδοση απόφασης όταν μια δραστηριότητα όχι μόνο ανταποκρίνεται στα καθήκοντα ενός μετόχου αλλά παράγει επίσης πρόσθετα οφέλη. Μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας μητρικής μπορεί να ασκεί καθήκοντα που συνδέονται με τη συμμετοχή της εν λόγω μητρικής εταιρείας στο κεφάλαιο άλλων μελών του ομίλου. Η δραστηριότητα αυτή θα θεωρούνταν κατά κανόνα ως έξοδα μετόχων. Μόλις διαπιστωθεί ότι πρόκειται για έξοδα μετόχων, δεν είναι ενδεδειγμένο να χρεωθεί άμεσα ή μέσω μιας δέσμης δαπανών.

46. Ωστόσο, όταν το μέλος ασκεί τα καθήκοντά του τα οποία είναι αρχικά δραστηριότητες μετόχου, ενδέχεται να το πράξει κατά τρόπο ώστε να παρέχεται πρόσθετη υπηρεσία και να αποκομίζει μεγαλύτερο όφελος από εκείνο το οποίο του αναλογεί λόγω της συμμετοχής στη μητρική εταιρεία.
47. Στην περίπτωση αυτή, τίθεται το θέμα εάν όντως έχει παρασχεθεί πρόσθετη υπηρεσία. Προκειμένου να απαντηθεί η ερώτηση αυτή, είναι σκόπιμο να εξεταστούν τα ακόλουθα σημεία: επωφελείται ολόκληρος ο όμιλος ή μόνο μια συγκεκριμένη θυγατρική; Πώς κατανέμονται οι δαπάνες και εφαρμόζεται τιμή πλήρους ανταγωνισμού; Η απάντηση έγκειται στην κατανομή των δαπανών μεταξύ της μητρικής και των θυγατρικών. Η κατανομή αυτή θα πραγματοποιηθεί ανάλογα με τον τύπο του κλάδου, τον τύπο της εταιρείας και την υπηρεσία που έχει παρασχεθεί γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η μόνη βιώσιμη προσέγγιση θα είναι κατά περίπτωση.

VII.5. Κλείδα κατανομής

48. Στις οδηγίες του ΟΟΣΑ, δύο παρατηρήσεις σχετικά με τις κλείδες κατανομής είναι ιδιαίτερα κατάλληλες:
- «Κάθε μέθοδος έμμεσης επιβάρυνσης πρέπει να είναι ευαίσθητη στα εμπορικά χαρακτηριστικά κάθε περίπτωσης (π.χ. η κλείδα κατανομής θα πρέπει να είναι λογική λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων), να περιέχει ρήτρες διασφάλισης έναντι κάθε χειραγώγησης, να είναι σύμφωνη με τις ορθές αρχές λογιστικής και να είναι σε θέση να παράγει επιβαρύνσεις ή κατανομές κόστους που αντιστοιχούν στα πραγματικά ή εύλογα αναμενόμενα οφέλη του αποδέκτη της υπηρεσίας» (ΟΟΣΑ 7.23).
- «Για να είναι σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η μέθοδος κατανομής που έχει επιλεγεί πρέπει να οδηγεί σε αποτέλεσμα σύμφωνο με εκείνο το οποίο θα ήταν έτοιμες να αποδεχθούν συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις» (ΟΟΣΑ 7.24).
49. Η εφαρμογή μιας προφανούς κλείδας κατανομής για ενιαία παροχή υπηρεσίας δεν θα πρέπει να θέτει ιδιαίτερα προβλήματα στον εξεταστή, π.χ. υπηρεσία μισθοδοσίας που κατανέμεται βάσει του δυναμικού.
50. Η παροχή περισσότερων από μια υπηρεσία στο πλαίσιο ενιαίας σύμβασης μπορεί να απαιτεί τη χρήση πολλών διαφορετικών κλειδών κατανομής. Διάφοροι λόγοι θα δικαιολογήσουν την επιλογή μιας κλείδας κατανομής σύμφωνα με τις ειδικές περιστάσεις. Θα ήταν ωστόσο ασυνεπές να εφαρμοστεί διαφορετική κλείδα κατανομής σε διαφορετικούς αποδέκτες ίδιων υπηρεσιών.
51. Σημαντικό είναι ότι η κλείδα κατανομής που έχει επιλεγεί μπορεί να δικαιολογηθεί και να εφαρμοστεί κατά τρόπο συνεκτικό (και να εξετάζεται σε τακτική βάση). Είναι σκόπιμο να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ της ακρίβειας μιας κλείδας κατανομής και της επιβάρυνσης που δημιουργεί η επιλογή μιας σύνθετης κλείδας η οποία παρέχει μόνο περιφερειακή βελτίωση σε σχέση με κλείδα η οποία εφαρμόζεται ευκολότερα από λειτουργική άποψη.

52. Η πραγματιστική προσέγγιση που παρατίθεται ανωτέρω είναι ότι οποιαδήποτε κλείδα κατανομής και αν αποφασιστεί πρέπει να είναι σε θέση να δικαιολογείται και να εφαρμόζεται κατά τρόπο συνεκτικό.
53. Εάν η εφαρμογή μιας συγκεκριμένης κλείδας κατανομής θα εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις μιας συγκεκριμένης περίπτωσης, μπορούν τουλάχιστον να αναφερθούν οι ακόλουθες κλείδες οι οποίες χρησιμοποιούνται συνήθως:
- (α) ΤΠ: αριθμός υπολογιστών
 - (β) Λογισμικό διαχείρισης επιχειρήσεων (π.χ. SAP): αριθμός αδειών
 - (γ) Ανθρώπινοι πόροι: δυναμικό
 - (δ) Υγεία και ασφάλιση: δυναμικό
 - (ε) Κατάρτιση στελεχών: δυναμικό
 - (στ) Φορολογία, λογιστική, κλπ: κύκλος εργασιών ή μέγεθος ισολογισμού
 - (ζ) Υπηρεσίες μάρκετινγκ: κύκλος εργασιών
 - (η) Διαχείριση στόλου οχημάτων: αριθμός οχημάτων
54. Είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν πιο σύνθετες κλείδες κατανομής.
55. Μπορεί ενδεχομένως να έχει ήδη συμφωνηθεί μια κλείδα κατανομής η οποία αντικατοπτρίζει τους όρους πλήρους ανταγωνισμού και τη συνεπακόλουθη τιμή. Οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές δεν απαιτούν αυτόματη αναθεώρηση των ήδη υφιστάμενων διατάξεων.

VII.6. «Υπηρεσίες εφημερίας» (ΟΟΣΑ 7.16-7.17)

56. Ένας άλλος τομέας που μπορεί να χρειαστεί περαιτέρω εξέταση είναι η αντιμετώπιση αυτών που είναι γνωστά με διάφορες ονομασίες όπως «συμβάσεις περιστασιακής εργασίας», «συμβάσεις ειδικού σκοπού» ή «συμβάσεις εφεδρικής εργασίας». Σε περιπτώσεις τρίτων είναι συνηθισμένο να γίνονται διευθετήσεις προκειμένου να χρησιμοποιούνται υπηρεσίες εάν και εφόσον απαιτούνται. Αυτό συνεπάγεται τρία διαφορετικά πράγματα. Εάν γίνεται χρέωση απλώς και μόνο για τη δυνητική πρόσβαση σε μια υπηρεσία, ποια επιπλέον χρέωση θα πρέπει ενδεχομένως να γίνεται εάν ζητηθεί πραγματικά η εν λόγω υπηρεσία και ποιες θα είναι οι συνέπειες εάν η υπηρεσία δεν χρησιμοποιηθεί ένα συγκεκριμένο έτος;
57. Πρώτον, πρέπει να δημιουργηθεί μια υποδομή που να καλύπτει τις υποχρεώσεις σε μια διευθέτηση εφημερίας. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι λογικό να γίνεται μια χρέωση που θα καλύπτει το κόστος της υποδομής και μια προσαύξηση. Επίσης, σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι λογικό να πληρώνει ο χρήστης μια χρέωση για τη δυνητική πρόσβαση στην εν λόγω υποδομή αλλά να μην πληρώνει επιπλέον ποσό όταν ενεργοποιείται η συμφωνηθείσα παροχή υπηρεσίας εφημερίας. Αυτό μπορεί να αντιπαρατεθεί με την κατάσταση στην οποία ζητείται μια συγκεκριμένη υπηρεσία επιπλέον της κανονικής υπηρεσίας εφημερίας. Στην

περίπτωση αυτή είναι δίκαιο να ζητείται ξεχωριστή επιπλέον αμοιβή και να γίνεται άμεση χρέωση.

58. Ένα μέλος του ομίλου μπορεί να μην χρειαστεί μια υπηρεσία εφημερίας κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου έτους αλλά αυτό δεν σημαίνει απαραίτητα ότι δεν θα αγοράσει την εν λόγω υπηρεσία το επόμενο έτος. Δεν συνεπάγεται επίσης αυτομάτως ότι θα δικαιούται μείωση της ετήσιας χρέωσης επειδή ένα έτος δεν χρησιμοποιήθηκε η υπηρεσία. Η χρέωση θα εξαρτάται περισσότερο από τον εικαζόμενο κίνδυνο εκ μέρους του παρόχου και από την προθυμία του χρήστη για ανάλυση κινδύνου από το ένα έτος στο άλλο.

VII.7. Χρέωση υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού

59. Όπως έχει ήδη συχνά αναφερθεί, οι τιμές μεταβίβασης είναι τέχνη και όχι θετική επιστήμη και αυτό σημαίνει ότι υπάρχει ένα περιθώριο κρίσης σχετικά με το επίπεδο των στοιχείων που απαιτείται για την αξιολόγηση μιας τιμής μεταβίβασης και για να εξακριβωθεί ότι μια συγκεκριμένη μέθοδος αποτελεί εύλογη εκτίμηση μιας τιμής υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (ΟΟΣΑ 1.12-1.13 και 1.68-1.69).

VII.8. Μεθοδολογία

60. Υπάρχει το ενδεχόμενο να έχει ιστορικά συμφωνηθεί μια μεθοδολογία άλλη από αυτές που περιγράφονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, η οποία αντικατοπτρίζει τις συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και την επακόλουθη τιμή (ΟΟΣΑ 1.68). Δεν υπάρχει πρόθεση οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές να εκτοπίσουν τέτοιες μεθόδους.
61. Αν μπορεί να βρεθεί εύκολα μια κατάλληλη τιμή CUP για την παροχή μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας θα είναι η πιο πρόσφορη λύση. Για παράδειγμα, η υπό εξέταση υπηρεσία έχει παρασχεθεί σε ανεξάρτητους τρίτους ή μια παρόμοια υπηρεσία έχει παρασχεθεί από έναν τρίτο.
62. Ωστόσο, στην περίπτωση των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου, συνήθως δεν μπορούν να βρεθούν κατάλληλες τιμές CUP. Αν και γενικά οποιαδήποτε από τις άλλες μεθόδους του ΟΟΣΑ μπορεί να είναι κατάλληλη για να διαπιστωθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, το παρόν έγγραφο σημειώνει ότι η συνηθέστερα εφαρμοζόμενη μέθοδος θα είναι μια μέθοδος βασισμένη στο κόστος (ΟΟΣΑ 7.31).

VII.9. Θέματα σχετικά με τις προσαυξήσεις

63. Δεδομένου ότι οι υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας με τις οποίες ασχολείται το παρόν έγγραφο κατά κανόνα προσελκύουν μόνο μια μικρή προσαύξηση, ο προσδιορισμός μιας κατάλληλης βάσης κόστους έχει σχετικά μεγαλύτερη σημασία.
64. Όταν έχει προσδιοριστεί πλέον η βάση του κόστους μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας τότε μπορεί να εξεταστεί ποια προσαύξηση μπορεί ενδεχομένως να εφαρμοστεί στο εν λόγω κόστος. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν ότι δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζεται πάντα προσαύξηση (ΟΟΣΑ 7.33 και 7.36). Πράγματι, οι κατευθυντήριες γραμμές αναφέρουν επιπλέον ότι αν και, κατ' αρχήν μπορεί ενδεχομένως να εφαρμοστεί προσαύξηση, ενδέχεται να προκύπτει από την ανάλυση

κόστους-οφέλους ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να προχωρήσουν στο θέμα αυτό πέραν της κατανομής του κόστους. (ΟΟΣΑ 7.37).

65. Σε περιπτώσεις όπου μπορεί να επιβληθεί προσαύξηση, αυτή συνήθως θα είναι μικρή και από την εμπειρία προκύπτει ότι κατά κανόνα οι συμφωνηθείσες προσαυξήσεις είναι της τάξης του 3-10%, συχνά περίπου 5%. Ωστόσο, αυτό αναφέρεται με την επιφύλαξη πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων που μπορεί να υπαγορεύουν διαφορετική προσαύξηση.
66. Λόγω του χαρακτήρα των υπηρεσιών τις οποίες αφορούν αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές, φαίνεται ότι η εμπειριστατωμένη ανάλυση των πέντε παραγόντων συγκρισιμότητας, όπου περιλαμβάνεται η λειτουργική ανάλυση, μαζί με τη διενέργεια συγκριτικής αξιολόγησης που θα καλύπτει τον ποσοτικό και ποιοτικό έλεγχο των δυνητικών συγκρίσιμων μεγεθών για να προσδιοριστεί η κατάλληλη προσαύξηση, μπορεί να είναι μια προσέγγιση με υπερβολικά μεγάλη ένταση πόρων. Συνεπώς, είναι πιθανό ότι ένας εξεταστής θα προβεί σε λιγότερο εμπειριστατωμένη έρευνα για πληροφορίες για την αξιολόγηση της προτεινόμενης προσαύξησης. Ωστόσο, η λιγότερο εμπειριστατωμένη έρευνα θα πρέπει φυσικά να πληροί τις προϋποθέσεις των συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού. Σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό οι εξεταστές μπορούν να λαμβάνουν υπόψη τον ακόλουθο μη διεξοδικό κατάλογο για να καταλήξουν σε μια τελική θέση:
- (α) Το βασικό σκεπτικό και τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο πάροχος των υπηρεσιών για τον προσδιορισμό της προσαύξησης.
 - (β) Πείρα και γνώσεις του εξεταστή σχετικά με αυτά που αντιμετωπίζουν συνήθως ως συμφωνηθείσες προσαυξήσεις για τον τύπο των υπηρεσιών που αφορούν οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές.
 - (γ) Το ευρύτερο σύνολο των στοιχείων που είναι διαθέσιμα από στατιστικές έρευνες.
 - (δ) Δημοσιευμένη πρακτική / εμπειρία π.χ. από ορισμένες φορολογικές διοικήσεις.
67. Μερικές φορές η ίδια προσαύξηση εφαρμόζεται σε μια σειρά υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο μιας ενιαίας σύμβασης. Αυτό μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό, αν κρίνεται ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες θα προσελκύουν παρόμοια προσαύξηση και οποιαδήποτε διακύμανση αναμένεται να είναι ελάχιστη.

VIII. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

68. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (παράγραφος 5.4) αναφέρονται σε αρχές συνετής διαχείρισης που θα διέπουν τη διαδικασία της εξέτασης του εάν οι τιμές μεταβίβασης είναι κατάλληλες για φορολογικούς σκοπούς και την έκταση του απαιτούμενου επιπέδου υποστηρικτικής τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης.
69. Το θέμα αυτό αντικατοπτρίζεται στην παράγραφο 2.3.1 της έκθεσης του ΚΦΤΜ για την ΤΤΜ ΕΕ όπου αναφέρονται τα εξής:
- «Η «αρχή της συνετής διαχείρισης των επιχειρήσεων», με βάση οικονομικές αρχές, σημαίνει ότι το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που θα ήταν κατάλληλο σε

σχέση με μια συναλλαγή μεγάλης αξίας μπορεί να είναι πολύ διαφορετικό από το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που θα ήταν κατάλληλο σε σχέση με μια συναλλαγή όπου η συνολική αξία είναι σημαντικά μικρότερη».

70. Κατά την εφαρμογή της αρχής αυτής στις υπηρεσίες στις οποίες επικεντρώνονται οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, μπορεί να μην υπάρχει διαθέσιμη τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των γραπτών συμφωνιών. Ωστόσο, η απουσία γραπτής τεκμηρίωσης δεν πρέπει να είναι ο αποφασιστικός παράγοντας για την απόρριψη της παροχής ή της λήψης υπηρεσιών, αλλά θα πρέπει να είναι ένα από τα στοιχεία σε ένα συνολικό πλέγμα στοιχείων στο οποίο θα βασίζεται η απόφαση (ΟΟΣΑ 7.18).
71. Είναι λογικό, λαμβανομένου υπόψη του σωρευτικού χαρακτήρα αυτής της προσέγγισης - αντιμετώπιση συνήθων υπηρεσιών, αποδοχή ορισμένων κρίσιμων παραδοχών, παροχή μιας αναλυτικής περιγραφής και εξηγήσεων σχετικά με τη δέσμη δαπανών - ότι ο σκοπός της αίτησης για δικαιολογητικά έγγραφα θα έχει ήδη καλυφθεί.
72. Ωστόσο, είναι ίσως χρήσιμο να επαναληφθεί το τι μπορεί να περιλαμβάνει μια χρήσιμη και αναλογική δέσμη τεκμηρίωσης:
- (α) Αναλυτική περιγραφή όπως περιγράφεται παραπάνω.
 - (β) Γραπτές συμφωνίες
 - (γ) Δέσμη δαπανών όπως περιγράφεται παραπάνω.
 - (δ) Αιτιολόγηση της μεθοδολογίας του ΟΟΣΑ που εφαρμόζεται.
 - (ε) Επαλήθευση της τιμής πλήρους ανταγωνισμού που εφαρμόζεται.
 - (στ) Σύστημα τιμολόγησης και τιμολόγια - βλέπε αναλυτική περιγραφή.
73. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι πληροφορίες από μία πηγή (π.χ. γραπτή συμφωνία) μπορούν να καλύπτουν πληροφορίες που απαιτούνται από άλλη πηγή (π.χ. μια αναλυτική περιγραφή). Η εκτεταμένη χρήση συστημάτων πληροφορικής παρέχει επίσης την ευκαιρία να βλέπουμε λεπτομέρειες σε συνοπτικό επίπεδο, πράγμα που στη συνέχεια μπορεί να εξαλείψει την ανάγκη για πιο εκτεταμένη πρωτογενή τεκμηρίωση.

IX. ΘΕΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΕΤΑΣΗ

74. Συνιστάται, για μελλοντική αναφορά και στο τέλος αυτής της διαδικασίας, η αναλυτική περιγραφή να αρχειοθετείται ως σημείωση, σε συνδυασμό με κάποια ρύθμιση για τακτικές επικαιροποιήσεις.
75. Συνεχίζοντας το θέμα της αποδοτικής χρήσης των πόρων, θα ήταν αντιπαραγωγικό να αγνοούνται οι διαπιστώσεις προηγούμενων εξετάσεων. Μπορεί να συμφωνηθεί μια διαδικασία αναφοράς των εξαιρέσεων όπου θα ισχύει το status quo, ενώ κάθε κατάλληλη επανευθυγράμμιση των τιμών θα εννοείται, εκτός αν κοινοποιηθεί το αντίθετο στη φορολογική διοίκηση.

76. Μια φορολογική διοίκηση θα πρέπει να εξετάσει εάν ενδείκνυται η ανταλλαγή πληροφοριών και μία πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να θεωρήσει ότι αξίζει τον κόπο να αφιερώσει ένα τμήμα της πολιτικής για την ΤΤΜ ΕΕ που ενδεχομένως εφαρμόζει σε αυτόν τον συγκεκριμένο τομέα.
77. Σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας για την ΤΤΜ ΕΕ, τα κράτη μέλη δεν πρέπει να επιβάλλουν κυρώσεις σχετικές με την τεκμηρίωση σε περιπτώσεις όπου οι φορολογούμενοι συμμορφώνονται παρέχοντας τις προαναφερόμενες πληροφορίες με καλή πίστη, με λογικό τρόπο και σε εύλογο χρονικό διάστημα.
78. Η εξέταση μπορεί να οδηγήσει σε προσαρμογή. Αν η προσαρμογή είναι συνέπεια της απόρριψης ενός συγκεκριμένου στοιχείου κόστους, οι λόγοι της απόφασης αυτής πρέπει να αναφερθούν σαφώς, έτσι ώστε το κόστος να ανακατανεμηθεί και να διατηρηθεί η αρχή ότι όλες οι δαπάνες μπορούν να κατανέμονται.
79. Μια προσαρμογή μπορεί να αποτελέσει τη βάση διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας στο πλαίσιο μιας ΣΔΦ ή / και της Σύμβασης Διαιτησίας. Στην περίπτωση αυτή, θα ήταν σκόπιμο να πληροφορηθούν οι αρμόδιες αρχές ότι οι κατευθυντήριες γραμμές έχουν εφαρμοστεί. Ελλείψει νέων στοιχείων θα μπορούσε να δικαιολογείται η αποδοχή της προσαρμογής χωρίς περαιτέρω έρευνα.

X. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

80. Το ΚΦΤΜ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η τήρηση αυτών των κατευθυντηρίων γραμμών θα διευκολύνει την αξιολόγηση και την αποδοχή του γεγονότος ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει εφαρμοστεί στις περισσότερες των περιπτώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτών των κατευθυντηρίων γραμμών.
81. Το ΚΦΤΜ αναγνωρίζει ότι η παρούσα έκθεση στοχεύει ειδικά τις υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας, αλλά ορισμένες από τις βασικές υποθέσεις και στοιχεία θα μπορούσαν να ισχύουν και για πιο πολύπλοκες υπηρεσίες υψηλής προστιθέμενης αξίας.
82. Το ΚΦΤΜ θα παρακολουθεί τακτικά τις συνέπειες των εν λόγω κατευθυντηρίων γραμμών με σκοπό ιδίως να βεβαιωθεί ότι οι αναφερθείσες προσαυξήσεις παραμένουν εντός των πλαισίων.

Παράρτημα 1: Κατάλογος των διεταιρικών υπηρεσιών στο εσωτερικό του ομίλου που παρέχονται συνήθως οι οποίες μπορεί να εμπίπτουν ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος εγγράφου.

A. Υπηρεσίες τεχνολογίας πληροφοριών, όπως για παράδειγμα:

- A.1. κατασκευή, ανάπτυξη και διαχείριση του συστήματος πληροφορικής·
- A.2. μελέτη, ανάπτυξη, εγκατάσταση και περιοδική / έκτακτη συντήρηση του λογισμικού·
- A.3. μελέτη, ανάπτυξη, εγκατάσταση και περιοδική / έκτακτη συντήρηση του συστήματος υλικού εξοπλισμού·
- A.4. παροχή και διαβίβαση δεδομένων· και
- A.5. βοηθητικές υπηρεσίες.

B. Υπηρεσίες ανθρώπινων πόρων, όπως για παράδειγμα:

- B.1. δραστηριότητες νομοθετικές, συμβατικές, διοικητικές, κοινωνικής ασφάλισης και φορολογικές που συνδέονται με την τακτική και έκτακτη διαχείριση του προσωπικού·
- B.2. επιλογή και πρόσληψη προσωπικού·
- B.3. βοήθεια στον καθορισμό επιλογών σταδιοδρομίας·
- B.4. βοήθεια στον καθορισμό αμοιβών και συστημάτων παροχών (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων αγοράς ιδίων μετοχών)·
- B.5. καθορισμός διαδικασίας αξιολόγησης του προσωπικού·
- B.6. κατάρτιση προσωπικού·
- B.7. διάθεση προσωπικού για περιορισμένο χρονικό διάστημα·
- B.8. συντονισμός της κατανομής του προσωπικού σε προσωρινή ή μόνιμη βάση· και διαχείριση απολύσεων.

Γ. Υπηρεσίες μάρκετινγκ, όπως για παράδειγμα:

- Γ.1. μελέτη, ανάπτυξη και συντονισμός των δραστηριοτήτων μάρκετινγκ·
- Γ.2. μελέτη, ανάπτυξη και συντονισμός της προώθησης των πωλήσεων·
- Γ.3. μελέτη, ανάπτυξη και συντονισμός των διαφημιστικών εκστρατειών·
- Γ.4. έρευνα αγοράς·
- Γ.5. ανάπτυξη και διαχείριση δικτυακού τόπου·

Γ.6. δημοσίευση περιοδικών που διανέμονται στους πελάτες της θυγατρικής (έστω και αν αφορούν το σύνολο του ομίλου).

Δ. Νομικές υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα:

- Δ.1. βοήθεια στην κατάρτιση και την εξέταση συμβάσεων και συμφωνιών·
- Δ.2. τρέχουσα παροχή νομικών συμβουλών·
- Δ.3. σύνταξη και ανάθεση νομικών και φορολογικών γνωμοδοτήσεων·
- Δ.4. βοήθεια για την εκπλήρωση νομικών υποχρεώσεων·
- Δ.5. βοήθεια σε δικαστικές υποθέσεις·
- Δ.6. κεντρική διαχείριση των σχέσεων με ασφαλιστικές εταιρείες και μεσίτες·
- Δ.7. φορολογικές συμβουλές·
- Δ.8. μελέτες για τις τιμές μεταβίβασης· και
- Δ.9. προστασία άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Ε. Λογιστικές υπηρεσίες και υπηρεσίες διοίκησης, όπως για παράδειγμα:

- E.1. συνδρομή κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού και των λειτουργικών σχεδίων και την τήρηση υποχρεωτικών βιβλίων και λογαριασμών·
- E.2. συνδρομή κατά την κατάρτιση περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, ετήσιων και έκτακτων ισολογισμών ή αποσπασμάτων κίνησης λογαριασμού (διαφορετικών από την ενοποιημένη λογιστική κατάσταση)·
- E.3. συνδρομή στη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις, όπως υποβολή φορολογικών δηλώσεων, υπολογισμός και καταβολή φόρων, κλπ· επεξεργασία δεδομένων·
- E.4. λογιστικός έλεγχος του λογαριασμού της θυγατρικής· διαχείριση της διαδικασίας τιμολόγησης.

ΣΤ. Τεχνικές υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα:

- ΣΤ.1. Βοήθεια σχετικά με εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμό, διαδικασίες, κλπ.
- ΣΤ.2. προγραμματισμός και εκτέλεση τακτικών και έκτακτων δραστηριοτήτων συντήρησης στις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό·
- ΣΤ.3. προγραμματισμός και εκτέλεση τακτικών και έκτακτων δραστηριοτήτων αναδιάρθρωσης στις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό·
- ΣΤ.4. μεταφορά τεχνογνωσίας·
- ΣΤ.5. παροχή κατευθυντηρίων γραμμών για την καινοτομία των προϊόντων·

- ΣΤ.6. προγραμματισμός της παραγωγής για την ελαχιστοποίηση της πλεονάζουσας δυναμικότητας και την κάλυψη της ζήτησης με αποτελεσματικότητα·
- ΣΤ.7. βοήθεια στο σχεδιασμό και την υλοποίηση των κεφαλαιακών δαπανών·
- ΣΤ.8. παρακολούθηση της αποδοτικότητας· και
- ΣΤ.9. υπηρεσίες μηχανικού.

Z. Υπηρεσίες ελέγχου της ποιότητας, όπως για παράδειγμα:

- Z.1. παροχή πολιτικών και προτύπων ποιότητας για την παραγωγή και την παροχή υπηρεσιών·
- Z.2. συνδρομή για την πιστοποίηση ποιότητας (π.χ. ISO 9000)· και
- Z.3. ανάπτυξη και υλοποίηση προγραμμάτων ικανοποίησης των πελατών.

H. Άλλες υπηρεσίες:

- H.1. υπηρεσίες στρατηγικής και επιχειρηματικής ανάπτυξης σε περίπτωση που υπάρχει σύνδεση με υπάρχουσα ή μέλλουσα θυγατρική·
- H.2. εταιρική ασφάλεια·
- H.3. δράσεις έρευνας και ανάπτυξης·
- H.4. διαχείριση ακίνητης περιουσίας και εγκαταστάσεων·
- H.5. υπηρεσίες υλικοτεχνικής υποστήριξης·
- H.6. διαχείριση αποθεμάτων·
- H.7. συμβουλές σχετικά με τη στρατηγική μεταφορών και διανομής·
- H.8. υπηρεσίες αποθήκευσης·
- H.9. υπηρεσίες αγοράς και προμήθειας πρώτων υλών·
- H.10. διαχείριση της μείωσης του κόστους·
- H.11. υπηρεσίες συσκευασίας.

Παράρτημα 2: Μη διεξοδικός και μη δεσμευτικός κατάλογος των εξόδων μετόχου (το κείμενο με πλάγια επαναλαμβάνει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ).

Από τη συζήτηση που πραγματοποιήθηκε στη συνεδρίαση του ΚΦΤΜ το Μάρτιο του 2009 μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι γενικά οι δαπάνες που αναφέρονται στον παρόντα πίνακα μπορεί να θεωρείται ότι πραγματοποιούνται για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας. Ωστόσο, το ΚΦΤΜ έκρινε ότι η ανάλυση θα απαιτεί πάντα να τίθενται τα ακόλουθα ερωτήματα σε σχέση με κάθε δαπάνη: είναι επωφελής για το σύνολο του ομίλου, είναι επωφελής μόνο για τη μητρική εταιρεία, πρέπει να κατανεμηθεί στις θυγατρικές, ή θα πρέπει να θεωρηθεί επωφελής για συγκεκριμένη θυγατρική; Επομένως, μόνο μια προσέγγιση κατά περίπτωση μπορεί να εφαρμοστεί.

	Περιγραφή των δαπανών που πρέπει να θεωρούνται έξοδα μετόχων	Παρατηρήσεις
α.	<i>Δαπάνες των δραστηριοτήτων που αφορούν την νομική δομή της ίδιας της μητρικής εταιρίας (βλ. κατευθυντήριες γραμμές ΟΟΣΑ παράγραφος 7.10α)</i>	Γενικά έξοδα μετόχων, αλλά βλέπε παρακάτω
α.1.	<i>δαπάνες για συνεδρίαση με μετόχους της μητρικής εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών διαφήμισης</i>	Έξοδα μετόχων
α.2.	<i>δαπάνες για την έκδοση μετοχών της μητρικής εταιρείας</i>	Έξοδα μετόχων
α.3.	δαπάνες του διοικητικού συμβουλίου της μητρικής εταιρείας που σχετίζονται με τα νόμιμα καθήκοντα του διευθυντή ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου.	<p>Η έκθεση ΟΟΣΑ του 1984 δέχεται ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μπορούν να ασκούν δραστηριότητες που είναι προς όφελος των θυγατρικών εταιρειών, έτσι ώστε μόνο ένα μέρος των δαπανών που αφορούν το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να θεωρηθούν ως έξοδα μετόχων. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν ένας ή περισσότεροι διευθυντής (-ές) έχουν τα προσόντα και τις δεξιότητες που υπερβαίνουν την απλή λειτουργία της εκμετάλλευσης και περιλαμβάνουν τεχνογνωσία και δεξιότητες που είναι συναφείς με τις δραστηριότητες των θυγατρικών.</p> <p><u>Συμπεράσματα του ΚΦΤΜ:</u></p> <p>Ενδείκνυται πάντα μια προσέγγιση κατά περίπτωση διότι ένας διευθυντής ή ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου θα μπορούσαν να ασκούν δραστηριότητες</p>

		(πλήρως ή εν μέρει) προς όφελος συγκεκριμένα μιας ή περισσότερων θυγατρικών και ως εκ τούτου θα μπορούσε να χρειαστεί να κατανέμονται.
α.4.	δαπάνες για τη συμμόρφωση της μητρικής εταιρείας με τη φορολογική νομοθεσία (φορολογικές δηλώσεις, λογιστικά, κ.λπ.)	Έξοδα μετόχων
β.	<i>δαπάνες που σχετίζονται με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων της μητρικής εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της ενοποίησης των εκθέσεων (βλ. κατευθυντήριες γραμμές ΟΟΣΑ παράγραφος 7.10β)</i>	Έξοδα μετόχων
β.1.	Δαπάνες για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας	Έξοδα μετόχων
β.2.	Δαπάνες για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου	<u>Συμπεράσματα του ΚΦΤΜ:</u> Στοχευμένες δαπάνες: όλες οι δαπάνες που είναι απαραίτητες για την ενοποίηση σε οποιοδήποτε επίπεδο. Οι δαπάνες θα μπορούσαν να αφορούν τη μητρική εταιρεία ή η θυγατρική και το ερώτημα είναι ποιος επωφελείται; Μπορεί να υπάρχει παράλληλο όφελος για τις θυγατρικές εταιρείες, αλλά η ενοποίηση είναι μια δραστηριότητα του ομίλου αφεαυτού. Ορισμένα μέλη εξήγησαν ότι στην πράξη οι τοπικές δαπάνες για τις θυγατρικές εταιρείες δεν μετακυλίσονται στη μητρική εταιρεία, επειδή θα ήταν υπερβολικά δαπανηρός ο εντοπισμός και η απομόνωση των δαπανών αυτών
β.3.	δαπάνες για την εφαρμογή και τη συμμόρφωση με τη διασυνοριακή ενοποίηση των φόρων. Η φορολογική νομοθεσία ορισμένων κρατών μελών προβλέπει τη διασυνοριακή ενοποίηση των φόρων που επιβάλλει στη μητρική εταιρεία τη συλλογή πληροφοριών από τις θυγατρικές και τη συμμόρφωση με τις τυπικές απαιτήσεις, όπως η	Έξοδα μετόχων Παρόλο που σε σπάνιες περιπτώσεις η θυγατρική εταιρεία μπορεί να αποκομίζει οφέλη από την ενοποίηση, όπως εξάλειψη της παρακράτησης φόρων που διαφορετικά θα εφαρμοζόταν στη χώρα της μητρικής εταιρείας για τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από τη μητρική

	πραγματοποίηση φορολογικών προσαρμογών στους λογαριασμούς των θυγατρικών του εξωτερικού προκειμένου να υπολογιστεί το ενοποιημένο εισόδημα για σκοπούς φορολογίας των εταιρειών. Αυτές οι δαπάνες γίνονται προς αποκλειστικό όφελος της μητρικής εταιρείας ·	εταιρεία.
β.4.	δαπάνες για το λογιστικό έλεγχο της μητρικής εταιρείας	Έξοδα μετόχων
γ.	<i>Δαπάνες για τη συγκέντρωση κεφαλαίων για την απόκτηση των συμμετοχών της [μητρικής εταιρείας] (βλ. κατευθυντήριες γραμμές ΟΟΣΑ παράγραφος 7.10γ)</i>	Έξοδα μετόχων
δ.	<i>Δαπάνες δραστηριοτήτων διαχείρισης και ελέγχου (παρακολούθησης) που σχετίζονται με την προστασία και τη διαχείριση των επενδύσεων σε συμμετοχές εκτός αν κάποιος ανεξάρτητος θα ήταν διατεθειμένος να αγοράσει ή να εκτελέσει ο ίδιος:</i>	Γενικά πρέπει να θεωρούνται έξοδα μετόχων
δ.1.	Δαπάνες του ελέγχου, εκ μέρους της μητρικής εταιρείας, των λογαριασμών της θυγατρικής αν διενεργείται αποκλειστικά προς όφελος της μητρικής εταιρείας·	Έξοδα μετόχων Ωστόσο, αν ο έλεγχος είναι επίσης προς το συμφέρον της θυγατρικής, η δραστηριότητα είναι εν μέρει διεταιρική υπηρεσία στο εσωτερικό του ομίλου: αυτό συμβαίνει όταν ο έλεγχος είναι υποχρεωτικός σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους εγκατάστασης της θυγατρικής, όταν η έκθεση ελέγχου δημοσιεύεται με την οικονομική κατάσταση της θυγατρικής ή δημοσιεύεται στο δικτυακό τόπο της θυγατρικής ή, εν γένει, χρησιμοποιείται από τη θυγατρική (π.χ. παρέχεται σε μια τράπεζα, όταν η θυγατρική υποβάλλει αίτηση για δάνειο ή χρησιμοποιείται από την ίδια τη διοίκηση της θυγατρικής).
δ.2.	Δαπάνες για τη σύνταξη και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές των κρατών της μητρικής εταιρείας (π.χ. US GAAP)	Έξοδα μετόχων, εκτός εάν η δραστηριότητα αυτή έχει θετικές επιπτώσεις για τη δραστηριότητα της θυγατρικής εταιρείας αφεαυτής και όχι απλώς επειδή είναι μέρος της ομάδας.

		Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν η οικονομική κατάσταση που συντάχθηκε με εφαρμογή των λογιστικών αρχών της μητρικής εταιρείας χρησιμοποιείται από την ίδια τη μητρική εταιρεία για υπηρεσίες της θυγατρικής επιχείρησης, όπως ανάλυση της αγοράς, κατάρτιση του προϋπολογισμού, κλπ....
δ.3.	Δαπάνες για τεχνολογία πληροφοριών.	<u>Συμπεράσματα του ΚΦΤΜ:</u> Οι εν λόγω δαπάνες σπανίως υποστηρίζονται αποκλειστικά και μόνο προς όφελος της μητρικής εταιρείας. Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητη μια προσέγγιση κατά περίπτωση.
δ.4.	Δαπάνες για τη γενική εξέταση των επιδόσεων των θυγατρικών, αν δεν είναι συνδεδεμένες με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τις θυγατρικές ΚΦΤΜ συμπέρασμα	<u>Συμπέρασμα του ΚΦΤΜ:</u> Οι δαπάνες αυτές μπορούν να εκτελούνται αποκλειστικά για την μητρική και στην περίπτωση αυτή είναι μόνο έξοδα μετόχων, ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να συμβάλει επίσης στη βελτίωση της διαχείρισης της θυγατρικής εταιρίας, και άρα απαιτείται κατανομή
ε.	Δαπάνες για την αναδιοργάνωση του ομίλου, την απόκτηση νέων μελών ή τον τερματισμό ενός τμήματος	<u>Συμπεράσματα του ΚΦΤΜ:</u> Η αναδιάρθρωση επιχειρήσεων είναι υπό συζήτηση στον ΟΟΣΑ και τα μελλοντικά συμπεράσματα του ΟΟΣΑ θα μπορούσαν να είναι χρήσιμα. Προτάθηκε προσέγγιση κατά περίπτωση, διότι η αναδιαρθρωμένη επιχείρηση θα μπορούσε επίσης να έχει άμεσο όφελος. Παρατηρήσεις του ΟΟΣΑ: Ο ΟΟΣΑ σημειώνει ότι η διατύπωση της TPG 7.12 είναι «δαπάνες για την ανάλυση του ερωτήματος εάν θα αναδιοργανωθεί ο όμιλος, θα αποκτηθούν νέα μέλη, ή θα τερματιστεί ένα τμήμα» και ότι αυτό είναι ένα πολύ στενότερο πεδίο εφαρμογής. Η άποψη του ΟΟΣΑ είναι να μην αντιμετωπίζονται οι δαπάνες αναδιάρθρωσης, όπως η διαγραφή στοιχείων του ενεργητικού, ο τερματισμός συμβάσεων εργασίας, κλπ.

		<p>ως έξοδα μετόχων ή ως υπηρεσία, αλλά μάλλον να εξεταστεί για κάθε περίπτωση χωριστά ποια οντότητα θα πρέπει να επιβαρυνθεί με αυτό το κόστος, ιδίως ανάλογα με τα δικαιώματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία των μερών.</p> <p>Γίνονται κάποιες συζητήσεις στο πλαίσιο του σχεδίου διαλόγου του ΟΟΣΑ σχετικά με τις πτυχές τις σχετικές με τις τιμές μεταβίβασης των αναδιαρθρώσεων των επιχειρήσεων, σχετικά με το ποια οντότητα εντός ενός πολυεθνικού ομίλου θα πρέπει να βαρύνεται με το κόστος της αναδιάρθρωσης και ο ΟΟΣΑ συμπεραίνει προσωρινά ότι ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις της υπόθεσης, θα μπορούσε να είναι η αναδιαρθρωμένη οντότητα, μια άλλη οντότητα του ομίλου που επωφελείται από τη μετεγκατάσταση των δραστηριοτήτων, η μητρική εταιρεία, πολλές οντότητες του ομίλου, κ.ά</p>
στ.	<p>Δαπάνες για την αρχική εισαγωγή της μητρικής εταιρείας σε χρηματιστήριο και δαπάνες για δραστηριότητες που σχετίζονται με την εισαγωγή της μητρικής εταιρείας σε χρηματιστήριο, στα χρόνια μετά την αρχική καταχώριση (π.χ. κατάρτιση εγγράφων που απαιτούνται από το εποπτικό όργανο του χρηματιστηρίου).</p>	Έξοδα μετόχων
ζ. ζ.1.	<p>Δαπάνες για επενδυτικές σχέσεις της μητρικής εταιρείας</p> <p>δαπάνες για συνεντεύξεις Τύπου και άλλες δραστηριότητες επικοινωνίας με (i) μετόχους της μητρικής εταιρείας (ii) χρηματοοικονομικούς αναλυτές, (iii) επενδυτικά κεφάλαια και (iv) άλλα ενδιαφερόμενα μέρη της μητρικής εταιρείας</p>	Έξοδα μετόχων
η.	Μελέτη και εφαρμογή της δομής κεφαλαιοποίησης των θυγατρικών	Προσέγγιση κατά περίπτωση
θ.	Δαπάνες για την αύξηση του μετοχικού	Προσέγγιση κατά περίπτωση

	κεφαλαίου της θυγατρικής	
1.	<p>Άλλες δραστηριότητες που εντοπίζετε ως δραστηριότητα των μετόχων:</p> <p>Δραστηριότητες που σχετίζονται με την έγκριση και την εφαρμογή καταστατικών κανόνων και κανόνων δεοντολογίας όσον αφορά την «εταιρική διακυβέρνηση» από την ίδια τη μητρική εταιρεία ή τον όμιλο ως σύνολο</p>	Έξοδα μετόχων

Προσάρτημα II

ΕΚΘΕΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΚΤΟΣ ΕΕ

1. ΠΡΟΟΙΜΙΟ

1. Σύμφωνα με τις συζητήσεις που διεξήχθησαν στις συνεδριάσεις του Κοινού Φόρουμ Μεταβίβασης Τιμών (ΚΦΤΜ) της 23^{ης} Οκτωβρίου 2007 και της 21^{ης} Φεβρουαρίου 2008, ζητήθηκε σε υποομάδα να εξετάσει περαιτέρω το θέμα των τριγωνικών περιπτώσεων στον τομέα των τιμών μεταβίβασης. Η υποομάδα συνεδρίασε στις Βρυξέλλες στις 15 Ιανουαρίου 2008, στις 29 Απριλίου 2008, στις 8 Ιουλίου 2008 και στις 23 Ιανουαρίου 2009.
2. Η παρούσα έκθεση βασίζεται στις εργασίες της υποομάδας όπως αναφέρονται στη συνεδρίαση ολομέλειας του Μαρτίου 2009.
3. Η εν λόγω έκθεση του ΚΦΤΜ παρέχει ορισμένες μη δεσμευτικές προτάσεις όσον αφορά τη διευθέτηση διαφορών σχετικά με υποθέσεις τιμών μεταβίβασης στην περίπτωση τριγωνικών περιπτώσεων εκτός ΕΕ, όπως καθορίζονται κατωτέρω, με την επιφύλαξη της δυνατότητας κάλυψης εν μέρει ή συνολικά των περιπτώσεων αυτών από τη σύμβαση διαιτησίας της ΕΕ.
4. Η παρούσα έκθεση δεν επιδιώκει να παρέχει η δραστηριότητα των αρμόδιων αρχών στις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ μεγαλύτερη ασφάλεια από ό,τι στις τριγωνικές περιπτώσεις της ΕΕ ούτε ότι ο ορισμός των περιπτώσεων εκτός ΕΕ παρεμποδίζει την προσφυγή στη σύμβαση διαιτησίας μόνο λόγω της συμμετοχής κράτους εκτός ΕΕ.

2. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΡΙΓΩΝΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ (ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΜΟΙΒΑΙΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ)

5. Για τη διευκόλυνση μιας στοχοθετημένης συζήτησης στο πλαίσιο του ΚΦΤΜ προτάθηκε να υιοθετηθεί ορισμός όσον αφορά τις τριγωνικές περιπτώσεις, ο οποίος δεν πρέπει να είναι ούτε πολύ ευρύς ούτε πολύ περιορισμένος. Ο ορισμός που υιοθετήθηκε περιλαμβάνει τον ορισμό που περιέχεται στην έκθεση σχετικά με τις τριγωνικές περιπτώσεις στην ΕΕ.
6. Για τους σκοπούς του παρόντος εγγράφου, μία τριγωνική υπόθεση είναι εκείνη στην οποία δύο κράτη μέλη στο πλαίσιο διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας (ΔΑΣ) δεν δύνανται, εφαρμόζοντας την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, να επιλύσουν πλήρως τυχόν προβλήματα διπλής φορολογίας που προκύπτουν σε μία υπόθεση που αφορά τις τιμές μεταβίβασης, διότι μία συνδεδεμένη επιχείρηση [όπως ορίζεται στη σύμβαση διαιτησίας] που είναι εγκατεστημένη σε ένα τρίτο κράτος και εγγεγραμμένη στα μητρώα των δύο αρμόδιων αρχών της ΕΕ (τα αποδεικτικά στοιχεία βασίζονται σε συγκριτική ανάλυση που περιλαμβάνει λειτουργική ανάλυση και άλλα συναφή πραγματολογικά στοιχεία) διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στη λήψη αποτελέσματος αντίθετου προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σε σειρά ανάλογων συναλλαγών ή εμπορικών/οικονομικών σχέσεων και αναγνωρίζεται από τον φορολογούμενο ο οποίος επλήγη από τη διπλή φορολογία και ζητά την εφαρμογή της διαδικασίας ΔΑΣ.

7. Διακρίνονται δύο τύποι περιπτώσεων:
- περιπτώσεις κατά τις οποίες όλες οι σχετικές συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι εγκατεστημένες στο εσωτερικό της ΕΕ (εφεξής αναφερόμενες ως τριγωνικές περιπτώσεις στην ΕΕ).
 - περιπτώσεις κατά τις οποίες η συνδεδεμένη επιχείρηση η οποία έχει αναγνωριστεί ως πηγή αποτελεσμάτων αντίθετων προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σε σειρά ανάλογων συναλλαγών ή εμπορικών/οικονομικών σχέσεων είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ (εφεξής αναφερόμενες ως τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ).

3. ΠΙΘΑΝΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΚΤΟΣ ΕΕ

3.1. Δίκτυο συμβάσεων

3.1.1. Βελτίωση και επέκταση του δικτύου συμβάσεων

8. Ελλείπει συμφωνίας σε θέματα διπλής φορολόγησης ή όταν μια τέτοια συμφωνία δεν περιέχει διατάξεις σχετικές με τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας, δεν υφίσταται καμία σαφής διαδικασία προκειμένου να διευκολυνθεί η κατάργηση της διπλής φορολογίας. Για την διόρθωση αυτής της κατάστασης, είναι ζωτικής σημασίας να δρομολογηθεί ένα εκτεταμένο δίκτυο συμβάσεων μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και των κρατών που δεν είναι μέλη της ΕΕ, το οποίο θα περιλαμβάνει άρθρο σχετικά με μια αποτελεσματική διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας.

3.1.2. Συμπερίληψη του άρθρου 25 παράγραφος 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

9. Η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που περιέχεται στις περισσότερες ισχύουσες συμφωνίες διπλής φορολόγησης δεν απαιτεί από τις αρμόδιες αρχές να επιτύχουν συμφωνία η οποία καταργεί τη διπλή φορολόγηση, αλλά μόνο να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για να επιλύσουν το πρόβλημα. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι αρμόδιες αρχές δεν έχουν καταφέρει να καταλήξουν σε συμφωνία παρά τις προσπάθειες που έχουν καταβάλει, αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή διπλής φορολογίας ή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τη φορολογική σύμβαση. Η κατάσταση αυτή αποτελεί πηγή σοβαρών ανησυχιών για τους φορολογούμενους και τις αρμόδιες αρχές. Πρόσφατες εξελίξεις στις εργασίες του ΟΟΣΑ όσον αφορά το άρθρο 25 παράγραφος 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης προέβλεψαν τη δυνατότητα υποχρεωτικής διαιτησίας.

10. Σύμφωνα με την παράγραφο 64 των παρατηρήσεων του ΟΟΣΑ σχετικά με την εν λόγω διάταξη, η παράγραφος 5 του άρθρου 25 προβλέπει: «...συνιστά [συνεπώς] επέκταση της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας που χρησιμεύει για να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα αυτής της διαδικασίας, εξασφαλίζοντας ότι όταν οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να καταλήξουν σε συμφωνία σχετικά με ένα ή περισσότερα θέματα τα οποία εμποδίζουν την επίλυση μιας υπόθεσης, η διευθέτηση της υπόθεσης θα εξακολουθήσει να είναι δυνατή με την υποβολή των εν λόγω θεμάτων σε διαιτησία...».

11. Συνεπώς, σε περίπτωση συμπερίληψης μιας τέτοιας ρήτρας σε διμερή συμφωνία διπλής φορολόγησης, η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας θα ενισχυθεί.
12. Θα ήταν επίσης χρήσιμο εάν τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι σε θέση να αναφέρουν εάν, κατά τη διαδικασία ή την αναθεώρηση των φορολογικών τους συμβάσεων, θα προτείνουν ή όχι να συμπεριληφθεί το άρθρο 25 παράγραφος 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ.
13. Ορισμένες πρακτικές πτυχές που συνδέονται με τη συμπερίληψη του νέου άρθρου 25 παράγραφος 5 αποτέλεσαν επίσης αντικείμενο συζητήσεων. Θεωρήθηκε ότι, κατά την εφαρμογή του άρθρου 25 παράγραφος 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ στις διμερείς φορολογικές συμφωνίες, οι αρμόδιες αρχές θα μπορούσαν να συναντήσουν δυσκολίες εφαρμογής ελλείψει σαφών κανόνων (π.χ. όσον αφορά τον τρόπο συγκρότησης μιας συμβουλευτικής επιτροπής, τον τρόπο επιλογής των μελών, τον τρόπο κατανομής του κόστους, την επιλογή της γλώσσας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί, τον τρόπο επιλογής ενός σημείου στο σύνολο, κλπ.). Αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε πολύ μακρές διαδικασίες ή ακόμη και στην εγκατάλειψη της διαδικασίας διαιτησίας δυνάμει του άρθρου 25 παράγραφος 5. Εντούτοις, το υπόδειγμα εφαρμογής («υπόδειγμα αμοιβαίας συμφωνίας διαιτησίας») το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα στην επικαιροποίηση των παρατηρήσεων του ΟΟΣΑ για το άρθρο 25 θα μπορούσε να φανεί χρήσιμο επί του θέματος.

3.2. Προσέγγιση κατά περίπτωση της επίλυσης διαφορών

14. Προτείνονται οι ακόλουθες δυνατότητες επίλυσης, ωστόσο τονίζεται παράλληλα ότι σε τελευταία ανάλυση τα πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις συγκεκριμένων περιπτώσεων θα καθορίσουν εάν η προτεινόμενη λύση είναι κατάλληλη.

3.2.1. Προοπτική επίλυση του θέματος: συμφωνίες προκαθορισμένων τιμών (ΣΠΤ)

15. Μια ενδεχόμενη προσέγγιση συνίσταται στο να συναφθεί ΣΠΤ όσον αφορά τις συναλλαγές ώστε να αποφευχθεί κάθε διαφορά τα επόμενα έτη. Επιπλέον, συνάπτοντας ΣΠΤ, οι αρμόδιες αρχές θα μπορούν να συμφωνήσουν να εφαρμόσουν το αποτέλεσμα της ΣΠΤ στα προηγούμενα έτη που καλύπτονται από ισχύουσες διαδικασίες αμοιβαίων συμφωνιών μέσω επίσημης ή ανεπίσημης συμφωνίας η οποία θα λαμβάνει υπόψη τις δυνατότητες που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία.
16. Όσον αφορά τη δυνατότητα αναδρομικότητας, η υποομάδα αναφέρεται στο σημείο 8.3 των κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με τις ΣΠΤ στην ΕΕ, οι οποίες περιλαμβάνονται ως παράρτημα στην Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με το έργο του κοινού φόρουμ της ΕΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στον τομέα των διαδικασιών αποφυγής και επίλυσης αντιδικιών και σχετικά με τις κατευθυντήριες οδηγίες όσον αφορά τις συμφωνίες προκαθορισμένων τιμών εντός της ΕΕ (COM (2007) 71 τελικό) της 26ης Φεβρουαρίου 2007, το οποίο προβλέπει τα ακόλουθα:

«8.3. Αναδρομικότητα

58. Μπορεί να εξεταστεί το ενδεχόμενο εφαρμογής της αναδρομικότητας – όταν προβλέπεται στην εθνική νομοθεσία – προκειμένου να επιλυθούν αντιδικίες ή για να αποφευχθούν αντιδικίες για προηγούμενες περιόδους.

Η αναδρομικότητα (rollback) πρέπει να αποτελεί απλώς παρελκόμενο της ΣΠΤ και πρέπει μόνο να εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που κρίνεται ενδεδειγμένη βάσει των δεδομένων της υπόθεσης. Για να είναι ενδεδειγμένη η αναλογικότητα, πρέπει να έχουν υπάρξει σε προγενέστερες περιόδους περιστάσεις και δεδομένα ανάλογα με εκείνα της ΣΠΤ.

Η αναδρομικότητα (rollback) της ΣΠΤ πρέπει να εφαρμόζεται μόνο με τη συναίνεση του φορολογούμενου.

Η φορολογική αρχή δύναται να εφαρμόζει τα συνήθη εθνικά μέτρα εφόσον, στο πλαίσιο της διαδικασίας ΣΠΤ, ανακαλύψει στοιχεία που έχουν επιπτώσεις στη φορολογία προηγούμενων περιόδων. Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να προειδοποιήσουν τον φορολογούμενο για τις προθέσεις τους, έτσι ώστε να του παράσχουν τη δυνατότητα να αιτιολογήσει κάθε προφανή ανακολουθία, προτού να προβούν σε οποιαδήποτε επανεκτίμηση των φόρων σχετικά με προηγούμενες περιόδους.»

Για εμφάθυση του θέματος βλέπε παράγραφο 77 της έκθεσης της ΣΠΤ.

3.2.2. Άρθρο 25 παράγραφος 3 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ

17. Το άρθρο 25 παράγραφος 3 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, όταν ενσωματώνεται στις σχετικές συμβάσεις μεταξύ των μερών, θα μπορούσε να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 για την επίλυση των διαφορών όσον αφορά τις προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης για τις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ και προτείνει τριμερή προσέγγιση ώστε να καταργηθεί η διπλή φορολόγηση. Ωστόσο όλες οι συμβάσεις σε θέματα διπλής φορολόγησης δεν ακολουθούν την ορολογία του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης για τη διευκόλυνση αυτής της ερμηνείας.

18. Στις περιπτώσεις αυτές μια δυνατότητα θα μπορούσε να είναι η σύναψη χωριστού και ειδικού (διμερούς/πολυμερούς) πρωτοκόλλου/(πρόσθετης) σύμβασης για την επίλυση των περιπτώσεων αυτών. Ωστόσο, η έγκριση του εν λόγω πρωτοκόλλου/(πρόσθετης) σύμβασης ενδέχεται να απαιτήσει την έγκριση μέσω των νομοθετικών οργάνων, το οποίο θα απαιτούσε σημαντικό χρόνο.

3.2.3. Επέκταση της συμφωνίας διαιτησίας σε τρίτο κράτος

19. Θα μπορούσε να είναι χρήσιμο να εξεταστεί κατά περίπτωση εάν οι διατάξεις της σύμβασης διαιτησίας μπορούν να επεκταθούν σε τρίτο κράτος βάσει των άρθρων 35 και 36 της σύμβασης της Βιέννης σχετικά με το δίκαιο των συνθηκών, υπό την προϋπόθεση ότι το τρίτο κράτος αποδέχεται τα εν λόγω δικαιώματα ή υποχρεώσεις. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να προβλέψουν να χρησιμοποιήσουν το όργανο αυτό έτσι ώστε η τρίτη χώρα να συμμετέχει επίσης στη διαδικασία. Η επέκταση αυτή θα δέσμευε μόνο τις αρμόδιες αρχές που ενέχονται στη συγκεκριμένη υπόθεση.

20. Τα άρθρα 35 και 36 της σύμβασης της Βιέννης σχετικά με το δίκαιο των συνθηκών ορίζουν τα ακόλουθα:

«Άρθρο 35: Συνθήκες που προβλέπουν υποχρεώσεις για τρίτα κράτη

Η υποχρέωση γεννάται για ένα τρίτο κράτος από διάταξη μιας συνθήκης, εφόσον τα μέρη της συνθήκης προτίθενται να δημιουργήσουν την υποχρέωση μέσω αυτής της διάταξης και εάν το τρίτο κράτος αποδέχεται ρητά την υποχρέωση αυτή εγγράφως.

Άρθρο 36 Συνθήκες που προβλέπουν δικαιώματα για τρίτα κράτη

Ένα δικαίωμα γεννάται για ένα τρίτο κράτος από διάταξη της συνθήκης εφόσον τα μέρη της συνθήκης προτίθενται η διάταξη να παραχωρεί το δικαίωμα αυτό είτε στο τρίτο κράτος είτε σε μια ομάδα κρατών στην οποία ανήκει, ή σε όλα τα κράτη, και το τρίτο κράτος συναινεί. Η συναίνεσή του εκμαιεύεται για όσο διάστημα δεν αναφέρεται το αντίθετο, εκτός εάν η συνθήκη ορίζει άλλως.

Ένα κράτος το οποίο ασκεί δικαίωμα κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 υποχρεούται να τηρεί, για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος, τους όρους που προβλέπονται στη συνθήκη ή θεσπίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις της.»

3.3. Σκέψεις σχετικά με τη διαδικασία

3.3.1. Ο ρόλος του φορολογούμενου

21. Το ΚΦΤΜ αναγνωρίζει το βασικό ρόλο που διαδραματίζει ο φορολογούμενος στις τριγωνικές περιπτώσεις εκτός ΕΕ.
22. Παρότι η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας αποτελεί κατ' αρχήν διαδικασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων, θα μπορούσε να προβλεφθεί, λαμβανομένης υπόψη της ιδιαίτερης φύσης των τριγωνικών περιπτώσεων, να συνδέει περισσότερο τους φορολογούμενους με τη διαδικασία αυτή, για παράδειγμα με την παροχή πρόσθετων πληροφοριών που απαιτούνται και ουσιαστικών διευκρινίσεων.
23. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει επίσης να προστεθεί ότι κυρίως ο φορολογούμενος πρέπει να προσδιορίσει την (τις) εμπορική(-ές)/οικονομική(-ές) σχέση(εις) που απορρέουν από τη διπλή φορολόγηση. Ο φορολογούμενος πρέπει να παρέχει συνεκτική ανάλυση όλων των σχετικών πραγματικών περιστατικών και να παρουσιάζει αποδεικτικά στοιχεία βάσει των οποίων τα συμβαλλόμενα κράτη θα πρέπει να κινήσουν την κατάλληλη διαδικασία. Η έγκριση των σκέψεων στο πλαίσιο του κώδικα δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης στην Ευρωπαϊκή Ένωση (EUTPD) θα μπορούσε να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη.
24. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να ενημερώνει το συντομότερο δυνατό τις αρμόδιες αρχές ότι ένα (ή περισσότερα) μέρος(-η) σε τρίτη χώρα (ή σε περισσότερες τρίτες χώρες εκτός ΕΕ συμμετέχει(-ουν)). Πράγματι, χωρίς αυτή την πληροφορία, η επίλυση της υπόθεσης δεν θα ήταν δυνατή λόγω διαφορετικών προθεσμιών. Είναι προς το συμφέρον τόσο των φορολογικών διοικήσεων όσο και των φορολογούμενων να υιοθετήσουν θέσεις συνεργασίας για την επίτευξη γρήγορης επίλυσης. Αυτό συνεπάγεται ότι οι πληροφορίες ανταλλάσσονται και η τεκμηρίωση παρέχεται εγκαίρως απ' όλα τα συμβαλλόμενα μέρη (συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών διοικήσεων).

3.3.2. *Συντονισμένες δράσεις μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών της ΕΕ*

25. Σε μια συγκεκριμένη περίπτωση όπως αυτή μιας τριγωνικής περίπτωσης εκτός ΕΕ, η συμμετοχή των αρμόδιων αρχών από τρίτη χώρα είναι ουσιαστικής σημασίας για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης. Οι αρμόδιες αρχές της ΕΕ θα πρέπει να συμφωνούν σχετικά με τον τρόπο συζήτησης της σχετικής υπόθεσης και να επιλέγουν αυτόν που βρίσκεται στην καλύτερη θέση για να έρθει αρχικά σε επαφή με την αντίστοιχη αρμόδια αρχή στην τρίτη χώρα, ώστε να κινήσει διαδικασία για την αποτελεσματική εφαρμογή της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας.

3.3.3. *Παράταση της διετούς προθεσμίας*

26. Εφόσον κρίνεται αναγκαίο, για να μπορεί η σχετική αρμόδια αρχή να έχει στη διάθεσή της αρκετό χρόνο ώστε να επιτύχει κατάλληλη και αποδεκτή λύση με την εφαρμογή του άρθρου 7 παράγραφος 4, θα μπορούσε για παράδειγμα με αμοιβαία συμφωνία και με τη συμφωνία των σχετικών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να εξεταστεί ενδεχομένως παράταση της διετούς προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1. Εφόσον επιλεγεί αυτή η δυνατότητα/λύση, συνιστάται ρητά να συμφωνήσουν τα μέρη εκ των προτέρων για την περίοδο παράτασης της διετούς προθεσμίας και να μη συμφωνήσουν σε απεριόριστη παράταση. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα δικαιώματα του φορολογούμενου διασφαλίζονται και οι φορολογικές αρχές θα είναι σε θέση να καταλήξουν σε δίκαιη λύση, ακόμη και αν απαιτείται περισσότερος χρόνος από το συνήθη, σύμφωνα με το άρθρο 7 της σύμβασης διαιτησίας.

4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

27. Το ΚΦΤΜ θεωρεί ότι, υπό το φως της μέχρι σήμερα πρακτικής εμπειρίας, εξάντλησε, στο μέτρο του δυνατού, τις δυνατότητες που παρέχουν οι συζητήσεις. Ωστόσο, η κατάσταση θα μπορούσε να εξελιχθεί βάσει των εμπειριών των κρατών και των επιχειρήσεων και το θέμα αυτό θα μπορούσε εκ νέου να επανέλθει στο πρόγραμμα εργασίας του ΚΦΤΜ.

- 28.