



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΙΜΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

του

Γιουματζίδη Γεώργιου

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

Πίνακας Περιεχομένων	
Περίληψη	3
Κεφάλαιο 1^ο – Εισαγωγή	6
1.1 Εισαγωγή	6
1.2 Σκοπός	6
1.3 Τιμολόγηση Ενδοεταιρικών Συναλλαγών	7
1.4 Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις.....	8
1.5 Η Αρχή του Τέλειου Ανταγωνισμού ή Arm’sLengthPrinciple.....	8
1.6 Μέθοδοι των Τιμών μεταφοράς (Transfer Pricing).....	9
Κεφάλαιο 2^ο-Βιβλιογραφική Επισκόπηση	21
Κεφάλαιο 3^ο – Νομοθεσία Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων	27
3.1 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Κ.Ν 2190/1920	27
3.2 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Ν. 2238/1994	28
3.3 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Ν. 4172/2013	29
Κεφάλαιο 4^ο – Νομοθεσία για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές	30
4.1 Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Κείμενη Νομοθεσία	30
4.2 ΟΟΣΑ – ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΕΩΝ «BEPS».....	34
4.3 ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/881 (Country by Country report).....	36
Κεφάλαιο 5^ο – Μελέτη Περίπτωσης: Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	39
5.1 Πληροφορίες Σχετικά με τα Συνδεδεμένα Μέρη.....	39
5.2 Πληροφορίες Σχετικά με τις Υπό Εξέταση Εταιρείες.....	48
5.3 Τεκμηρίωση Συναλλαγών.....	54
Κεφάλαιο 6^ο – Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα	62
Βιβλιογραφία	65

Περίληψη

Όσον αφορά τη σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη οικονομία, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών(ή αλλιώς *τιμές μεταφοράς*) έχει καταστεί ένα από τα πιο σημαντικά θέματα που αντιμετωπίζουν οι οικονομικοί διαχειριστές και οι λογιστές. Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει εξελιχθεί σε ένα πεδίο μελέτης με μεγάλο ενδιαφέρον όχι μόνο για τη διοίκηση μιας εταιρείας αλλά και για τις φορολογικές αρχές.

Η σημασία και ο ρόλος των τιμών μεταφοράς (Transfer Pricing) επισημαίνεται ιδιαίτερα σε διεθνές επίπεδο όταν δύο ή περισσότερες συνδεδεμένες εταιρείες διεξάγουν συναλλαγές σε ειδικά καθορισμένες τιμές που επιτρέπουν την επίτευξη ορισμένων στόχων. Η συγκεκριμένη μορφή τιμολόγησης χρησιμοποιείται για αγαθά και υπηρεσίες που μεταφέρονται μεταξύ μονάδων και κερδοφόρων κέντρων εντός της ίδιας εταιρείας, καθώς και για αγαθά και υπηρεσίες που μεταφέρονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικές χώρες (Li, 2005).

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται επίσης ως στρατηγικό εργαλείο από τις εταιρείες που σχετίζονται με τη διεθνή δραστηριότητα στη λήψη αποφάσεων, για την επίτευξη των βασικών στόχων δραστηριότητας και τη μετατόπιση των κερδών από τη μία εταιρεία σε άλλες που λειτουργούν σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές (Fraedrich και Bateman, 1996) προκειμένου να αποκομίσουν φορολογικά οφέλη (Cooper, 2000) και να μεγιστοποιήσουν τα ενοποιημένα κέρδη ή να εισέλθουν σε νέες αγορές, καθώς και να αυξήσουν το τρέχον μερίδιο αγοράς.

Οι μέθοδοι τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούν να επηρεάσουν άμεσα το ποσό του κέρδους που αναφέρεται σε μια χώρα μιας πολυεθνικής εταιρείας, γεγονός που επηρεάζει με τη σειρά του τα φορολογικά έσοδα αυτής της χώρας (Bartelsman και Beetsma, 2003). Δεδομένου ότι η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να επηρεάσει σοβαρά τη

φορολογία, έχει εγείρει μεγάλο ενδιαφέρον από τις εθνικές φορολογικές αρχές. Οι εθνικές φορολογικές αρχές θα πρέπει να ελέγχουν τις συγκεκριμένες τιμολογήσεις προκειμένου να αποφευχθεί η φοροαποφυγή και η ενδεχόμενη διπλή φορολογία.

Ο έλεγχος των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα πολύ δύσκολο έργο για τις εθνικές φορολογικές αρχές, δεδομένου ότι συχνά δεν έχουν πλήρη και σωστή πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα των συνδεδεμένων εταιρειών και τις αμοιβαίες συναλλαγές τους. Μερικές φορές, όταν υπάρχουν τέτοιες πληροφορίες, είναι πολύ δύσκολο να κρίνουμε την αντικειμενικότητα των τιμών συναλλαγής στις οποίες χρεώνεται η αμοιβαία συναλλαγή μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα διεθνές ζήτημα, οπότε η ανάγκη για μοναδική αντιμετώπιση σε διεθνές επίπεδο έγινε αναγκαιότητα.

Προκειμένου να επιτευχθεί μια ενιαία διεθνής μεταχείριση αυτού του φαινομένου, ο ΟΟΣΑ(Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) έχει αναπτύξει κατευθυντήριες γραμμές για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις εθνικές φορολογικές αρχές. Αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές ορίζουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως βασικό πρότυπο για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και καθορίζουν τις μεθόδους τιμολόγησης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον καθορισμό των τιμών στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών σύμφωνα με την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού. Σύμφωνα με τις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές, οι συνδεδεμένες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν φάκελο τεκμηρίωσης σχετικά με τις τιμές προκειμένου να αποδείξουν τη συμμόρφωση με την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού για τις εθνικές φορολογικές αρχές. Όλα τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ καλούνται να εφαρμόσουν αυτές τις κατευθυντήριες γραμμές στους φορολογικούς κανονισμούς τους.

Το βασικό σημείο στην τεκμηρίωση των τιμών είναι η επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πολλές έρευνες που διεξήχθησαν κατά τη δεκαετία του 1990 έδειξαν ότι οι τιμές αυτών των συναλλαγών είναι ένα σημαντικό διεθνές φορολογικό ζήτημα ή το πιο

σημαντικό ζήτημα για περισσότερο από το 80% των πολυεθνικών εταιρειών (Ernst & Young, 2001).

Κεφάλαιο 1^ο – Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλυθεί ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αλλά και η πληθώρα μεθόδων τεκμηρίωσης συναλλαγών. Οι συναλλαγές που διενεργούνται μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο ή έχουν κοινούς μετόχους χωρίς να συμμετέχει η μία εταιρεία στην άλλη με ποσοστό ιδιοκτησίας, παρά μόνο με κοινούς μέτοχους και θα εξηγηθεί μέσα από το πλαίσιο των νόμων γιατί τους καθιστά συνδεδεμένους.

1.1 Εισαγωγή

Οι αρχές τωντιμών μεταφοράς(TransferPricing) περιγράφονται στον οδηγό που δημοσιεύει ο ΟΟΣΑ. Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η τιμολόγηση των εσωτερικών συναλλαγών μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στην ίδια ενδο-ομάδα. Η τιμολόγηση αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού (ή αρχή των ίσων αποστασεων ή arm'slengthprinciple), πράγμα που σημαίνει ότι οι εσωτερικές τιμές πρέπει να βασίζονται στις τρέχουσες τιμές της αγοράς. Μια ενδο-ομάδα υποχρεούται να έχει τεκμηριώσει τη μεταφοράπροκειμένου να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι οι τιμές μεταβίβασης βασίζονται στις τιμές της αγοράς. Η τεκμηρίωση σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης πρέπει να καταρτίζεται για κάθε φορολογική χρήση και να είναι έτοιμη εντός έξι μηνών από το κλείσιμο του οικονομικού έτους εντός των ομίλων (Cristea και Nguyen, 2014).

1.2 Σκοπός

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί στο να μελετηθεί τόσο από την εγχώρια και τη διεθνή βιβλιογραφία όσο και μέσα από τη μελέτη περίπτωσης, η έννοια των τιμών μεταφοράς (TransferPricing), των ενδοομιλικών συναλλαγών και του φακέλου τεκμηρίωσης. Ο όρος τιμές μεταφοράς(TransferPricing) πλέον στα πλαίσια της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, του έντονου ανταγωνισμού και της οικονομικής κρίσης χρησιμοποιείται ευρέως και στην Ελλάδα. Το νομοθετικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει θεσπιστεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και έχει

υιοθετηθεί από τις περισσότερες χώρες εξ' ολοκλήρου. Ο στόχος της είναι να ερευνήσει τον τρόπο με τον οποίο χειρίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές, έχοντας ως βασικό ερευνητικό ερώτημα αν η Ελλάδα έχει εναρμονιστεί πλήρως με τις Κοινοτικές Οδηγίες (αναθεώρηση τελευταία 2017).

Τα κεφάλαιά της απαρτίζονται από τη σημασία και τις έννοιες των τιμών μεταφοράς και των ενδοομιλικών συναλλαγών, το νομοθετικό πλαίσιο και τη μελέτη περίπτωσης. Η μελέτη περίπτωσης είναι όσο το δυνατόν πιο αληθοφανείς για τους σκοπούς τις παρούσας έρευνας γι' αυτό τον λόγο θα εκφραστούν και θα παρουσιαστούν δεδομένα από προσωπική εμπειρία. Τα νούμερα - αποτελέσματα που θα απεικονιστούν και οι ιδιότητες των συνδεδεμένων μερών δεν αντιπροσωπεύουν κάποια εταιρεία ή κοινοπραξία αλλά είναι αποκύημα της φαντασίας του συγγραφέως. Αυτό γίνεται με σκοπό να τονιστεί η ιδιαιτερότητα και η δυσκολία στην τεκμηρίωση συναλλαγών από παροχή υπηρεσίας συγκεκριμένου είδους εργασιών (έργου) χωρίς να υπάρχουν επαρκεί συγκριτικά δεδομένα.

1.3 Τιμολόγηση Ενδοεταιρικών Συναλλαγών

Οι τιμές μεταφοράς (Transfer Pricing) είναι σημαντικές καθώς το 60% των συναλλαγών αφορά συναλλαγές εντός του ίδιου ομίλου (ενδοομιλικές). Οι διάφοροι τύποι ενδοομιλικών συναλλαγών είναι οι πωλήσεις προϊόντων, υπηρεσιών, άυλων περιουσιακών στοιχείων και η χρηματοδότηση. Η τιμή μεταβίβασης της ενδοεταιρικής συναλλαγής αποφασίζεται εντός του ομίλου, αλλά η τιμή της συναλλαγής ρυθμίζεται από τους φορολογικούς κανονισμούς των διαφορετικών χωρών και από την τιμή της αγοράς (Baldeuius, 2008).

Μια εταιρεία που ανήκει σε μια ενδο-ομάδα αξιολογείται στη φορολογία ως ξεχωριστή εταιρεία (Cristea και Nguyen, 2014). Για παράδειγμα, τα έξοδα είναι εκπεστέα στην ενδοομιλική φορολογία εάν τα έξοδα κατανέμονται από την απόκτηση εισοδήματος ή από την παρακράτηση των εξόδων ή των ζημιών για τον εν λόγω όμιλο.

Κατά τον καθορισμό της τιμής μεταβίβασης για τις πωλήσεις προϊόντων, υπηρεσιών, άυλων περιουσιακών στοιχείων και χρηματοδότησης, ο στόχος

είναι να επικυρωθεί ότι η ενδοομιλική εταιρεία που πωλεί και η ενδοομιλική εταιρεία που αγοράζει θα συσσωρεύσει αντίστοιχο κέρδος που θα αποκτούσε από μια ανεξάρτητη μη συνδεδεμένη εταιρεία σε μια παρόμοια κατάσταση στην αγορά. Για τις πωλήσεις προϊόντων, οι τιμές και οι άλλοι όροι και προϋποθέσεις πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις διάφορες δραστηριότητες που σχετίζονται με τις πωλήσεις που εκτελεί η εταιρεία πώλησης καθώς και τον τύπο κινδύνων που μεταφέρουν οι δύο ενδοεταιρείες στο πλαίσιο της συναλλαγής. Οι δραστηριότητες και οι κίνδυνοι που εκτελούνται από τις δύο εταιρείες στο εσωτερικό του ομίλου πρέπει να σχετίζονται με το αποτέλεσμα που αναμένεται να αποκομίσει η εταιρεία. Ο αντίκτυπος των δραστηριοτήτων και των κινδύνων στις εταιρείες εντός των ομίλων διαφέρει φυσικά ανάλογα με τις διαφορετικές βιομηχανίες και τις διαφορετικές περιοχές της αγοράς (Gresik και Osmundsen, 2008).

1.4 Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

Οι τιμές μεταφοράς (Transfer Pricing) αφορούν την τιμολόγηση σε μια ενδο-ομάδα, πράγμα που σημαίνει ότι οι εταιρείες είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις σχηματίζονται συνήθως από εταιρείες που ανήκουν στην ίδια ενδοεταιρεία, αλλά η σημαντικότερη πτυχή των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σχετίζεται με τον έλεγχο υπό μορφή κυριότητας ή το δικαίωμα διορισμού του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας. Οι εταιρείες είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις όταν ένα μέρος έχει τον έλεγχο του άλλου μέρους ή ένα τρίτο μέρος έχει μόνο ή μαζί με την αρχή του στενού κύκλου του άλλου μέρους. Η αρχή μπορεί να σχετίζεται με περισσότερο από το 50% της ιδιοκτησίας του κεφαλαίου, πάνω από το μισό των αποθεμάτων, το δικαίωμα να διορίσει πάνω από το 50% των μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας ή τον έλεγχο ο οποίος μπορεί να εκτελεστεί με άλλο τρόπο. Ο τρίτος σε σχέση με την αρχή μπορεί επίσης να είναι φυσικό πρόσωπο μόνο ή μαζί με στενούς συνεργάτες (Deanetal., 2008).

1.5 Η Αρχή του Τέλειου Ανταγωνισμού ή Arm'sLength Principle

Η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι η αρχή της τιμολόγησης που πρέπει να εφαρμόζεται στις ενδοεταιρικές συναλλαγές. Η αρχή του τέλειου

ανταγωνισμού σημαίνει ότι πρέπει να εφαρμόζονται οι ίδιες τιμές και όροι, σαν να ήταν η συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων μη συνδεδεμένων μερών. Η άποψη της φορολογικής αρχής με βάση την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού είναι ότι το φορολογητέο εισόδημα συσσωρεύεται και λογίζεται εντός της χώρας όπου έχει δημιουργηθεί. Για φορολογικούς σκοπούς, οι εφαρμοζόμενες μέθοδοι τιμολόγησης πρέπει να εγκρίνονται διεθνώς όταν η τιμολόγηση και οι όροι και οι προϋποθέσεις είναι ισοδύναμες με τις μη συνδεδεμένες εταιρείες. Η τιμολόγηση και οι όροι και οι προϋποθέσεις εντός μιας ενδοομάδας γίνονται συνήθως στο κέντρο της εταιρείας (Martini, 2011). Οι ενδοομιλικές συναλλαγές πρέπει να διέπονται από τις αρχές οι οποίες θα εφαρμόζονταν σε παρόμοιες συνθήκες της αγοράς για συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων μερών.

1.6 Μέθοδοι των Τιμών μεταφοράς(Transfer Pricing)

Ο ΟΟΣΑ έχει ορίσει πέντε μεθόδους τιμολόγησης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εφαρμογή της αρχής του τέλειου ανταγωνισμού ή των ίσων αποστάσεων. Οι μέθοδοι τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η συγκρίσιμη μέθοδος της μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, η μέθοδος του επιπλέον κόστους, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου συναλλαγών (TNMM) και η μέθοδος διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών (Schuster, 2015).

Οι μέθοδοι τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών από τον ΟΟΣΑ χωρίζονται στις παραδοσιακές μεθόδους συναλλαγών και στα συναλλακτικά κέρδη. Οι παραδοσιακές μέθοδοι συναλλαγής είναι η συγκρίσιμη μέθοδος της μη ελεγχόμενης τιμής, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης και η μέθοδος του plusκόστους. Οι μέθοδοι των συναλλακτικών κερδών είναι η μέθοδος του συναλλαγματικού καθαρού περιθωρίου και η μέθοδος διαχωρισμού της κερδοφορίας. Κατά την επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να επιλεγεί η καλύτερη και πιο κατάλληλη μέθοδος για την κατάσταση. Η μέθοδος προτεραιότητας είναι η συγκρίσιμη μέθοδος της μη ελεγχόμενης τιμής και οι συστάσεις είναι να επιλέξουμε μια παραδοσιακή

μέθοδο συναλλαγής αντί για μια μέθοδο συναλλακτικών κερδών (Lakhal, 2006).

Η επιλεγμένη μέθοδος τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών επηρεάζεται από τις εταιρείες που συμμετέχουν στην ενδοεταιρική συναλλαγή και τις λειτουργίες και τους κινδύνους που σχετίζονται με τη συναλλαγή. Κατά την επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης, η ενδοεπιχειρησιακή ομάδα πρέπει να αναλύσει τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες των διαφορετικών μεθόδων τιμολόγησης και το ποιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες για τη συγκρισιμότητα και πόσο αξιόπιστες είναι αυτές οι πληροφορίες (Griffin και Pustay, 2010).

Οι πέντε μέθοδοι τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών που δίδονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν απαιτούνται για όσο διάστημα η ενδο-ομάδα εφαρμόζει μια μέθοδο τιμολόγησης η οποία είναι σύμφωνη με την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού και η επιλεγείσα μέθοδος είναι δικαιολογημένη στην τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης (Lakhal, 2006).

1.6.1 Συγκριτική Μέθοδος της Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP)

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, η οποία ονομάζεται επίσης μέθοδος CUP, είναι η κύρια συνιστώμενη μέθοδος τιμολόγησης για την εφαρμογή της τιμής μεταβίβασης για τις ενδοεταιρικές συναλλαγές. Η μέθοδος CUP συγκρίνει τις τιμές που χρησιμοποιούνται από ανεξάρτητες εταιρείες (εξωτερικός έλεγχος) ή τις τιμές που χρησιμοποιούνται από την ενδοεταιρική εταιρεία και από ένα ανεξάρτητο μέρος (εσωτερικός έλεγχος) για μια συγκρίσιμη συναλλαγή. Η μέθοδος CUP μπορεί να εφαρμοστεί για συναλλαγές όπου υπάρχουν επαρκείς συγκριτικές πληροφορίες. Προκειμένου η συναλλαγή να είναι συγκρίσιμη, η φάση της αγοράς, του προϊόντος, της αλυσίδας παραγωγής, των όγκων πωλήσεων και άλλων περιστάσεων πρέπει να είναι όσο το δυνατόν παρόμοια με την αντίστοιχη επιχείρηση. Παρόλο που η μέθοδος CUP είναι η κύρια συνιστώμενη μέθοδος τιμολόγησης, στην πράξη η εφαρμογή της είναι περιορισμένη, καθώς είναι δύσκολο να βρεθούν τα κατάλληλα αντικείμενα ελέγχου (Deanetal., 2008).

Συγκεκριμένα, η εσωτερική ομάδα πρέπει να εκτιμήσει εάν υπάρχουν παρόμοιες συναλλαγές με ένα ανεξάρτητο μέρος και με το συνδεδεμένο μέρος. Η εσωτερική ομάδα μπορεί να πωλεί τα ίδια προϊόντα σε εξωτερικούς πελάτες και εντός της ομάδας, αλλά οι συναλλαγές αυτές είναι σπάνια συγκρίσιμες, καθώς οι συναλλαγές της εταιρείας πώλησης, οι κίνδυνοι, η διαφορά στον όγκο των πωλήσεων, η διαφορά αγοραστών στην αγορά και η διαφορετική θέση στην αλυσίδα εφοδιασμού διαφέρουν μεταξύ των εξωτερικών μερών και της ενδοομιλικής εταιρείας. Εάν οι διαφορές μεταξύ των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν μπορούν να υπολογιστούν εκ νέου, μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP. Η εύρεση ενός κατάλληλου συγκρίσιμου εργαλείου είναι δύσκολη καθώς οι συναλλαγές τρίτων δεν είναι συνήθως διαθέσιμες για λόγους γεωγραφικού και επιχειρηματικού απορρήτου. Χωρίς επαρκείς συγκρίσιμες τιμές, η μέθοδος CUP είναι πολύπλοκη για να εφαρμοστεί στην πράξη. Η εν λόγω μέθοδος είναι αξιόπιστη όταν τα ανεξάρτητα μέρη πωλούν ακριβώς το ίδιο προϊόν με παρόμοιους όρους και προϋποθέσεις όπως αυτά τα οποία εφαρμόζονται και στην ενδοομιλική συναλλαγή (Burke, 2011).

Η συγκρίσιμη μέθοδος της μη ελεγχόμενης τιμής μπορεί να εφαρμοστεί καλύτερα στις συναλλαγές όπου η εταιρεία αγοράζει παρόμοια προϊόντα από ένα τρίτο μέρος ή πωλεί το ίδιο προϊόν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία και σε εταιρεία εντός του ομίλου (Blouin et al., 2010).

Σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων όπου μια προηγούμενη ανεξάρτητη εταιρεία, στην οποία η ενδο-ομάδα είχε προηγουμένως επιχειρηματικές δραστηριότητες, συγχωνεύεται στην ενδο-ομάδα, η μέθοδος CUP μπορεί να εφαρμοστεί. Οι λόγοι για αυτό είναι ότι σε περίπτωση που δεν υπάρχουν αλλαγές στις επιχειρηματικές δραστηριότητες ή τους κινδύνους και οι επιχειρηματικές δραστηριότητες συνεχίζονται υπό τις προηγούμενες συνθήκες, υπάρχουν ισχυροί λόγοι να υποθέσουμε ότι η τιμολόγηση είναι σύμφωνα με την αρχή του τέλειου ανταγωνισμού και οι δραστηριότητες των πρώην ανεξάρτητων εταιρειών είναι κατάλληλα συγκρίσιμες. Με την πάροδο του χρόνου η τιμή μεταφοράς για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες για τέτοιου είδους καταστάσεις πρέπει να επανεκτιμηθεί καθώς οι επιχειρηματικές

δραστηριότητες ή το περιβάλλον λειτουργίας για τις δύο ενδοομιλικές εταιρείες έχει αλλάξει (Aranoff, 2000).

Η εφαρμογή της μεθόδου CUP εφαρμόστηκε αρχικά στο αποθεματικό, αλλά όταν παρατηρήθηκαν μικρές διαφορές στην ανάλυση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων με εσωτερική και εξωτερική δυνατότητα ελέγχου, η εφαρμογή της μεθόδου εγκαταλείφθηκε. Ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος και οι πληροφορίες που ανακτώνται από τη συγκριτική ανάλυση δεν πρέπει να απορρίπτονται σε περίπτωση που μερικά συγκρίσιμα κριτήρια είναι εν μέρει ανεκπλήρωτα. Παρόλο που οι συναλλαγές δεν είναι εντελώς συγκρίσιμες, η μέθοδος CUP μπορεί να εφαρμοστεί παρά τις μικρές διαφορές. Παρουσιάζονται επίσης προβλήματα στην εξεύρεση κατάλληλων συγκρίσιμων συναλλαγών κατά την εφαρμογή άλλων μεθόδων τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών. Για ορισμένους τύπους συναλλαγών, ο εξωτερικός έλεγχος για τη συγκριτική ανάλυση είναι εύκολα προσπελάσιμος. Τέτοιες συναλλαγές είναι τα χρηματοπιστωτικά μέσα, οι πρώτες ύλες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας για τη χορήγηση αδειών, δεδομένου ότι υπάρχουν διαθέσιμες δημόσιες πληροφορίες για τη συγκρισιμότητα (Elliott, 1998).

Η μέθοδος CUP είναι η βέλτιστη για να εφαρμοστεί για ενδοομιλικές συναλλαγές όπου υπάρχει μια άκρως ανταγωνιστική αγορά. Για ενδοεταιρικές συναλλαγές που βασίζονται στη μέθοδο CUP, οι ενδοομιλικές εταιρείες είναι σε θέση να αντιπροσωπεύουν την πραγματική οικονομική συνεισφορά στα συνολικά κέρδη εντός του ομίλου. Η μέθοδος CUP εφαρμόζει τα τμηματικά κέρδη που πιθανόν να είναι παρόμοια με τα κέρδη στις εξωτερικές εταιρείες και η κερδοφορία είναι επομένως, συγκρίσιμη με παρόμοιες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον ίδιο οικονομικό κλάδο (Blocheretal., 2005).

1.6.2 Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης εφαρμόζεται όταν ένα περιθώριο πωλήσεων μειώνεται από την τελική τιμή μεταπώλησης στον εξωτερικό

πελάτη. Το περιθώριο πωλήσεων ανήκει κατά κανόνα στον μεταπωλητή εντός του ομίλου. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν ο μεταπωλητής στο εσωτερικό του ομίλου δεν προσθέτει αξία στο προϊόν προτού πωληθεί στον εξωτερικό πελάτη. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης δεν εφαρμόζεται εάν τα χαρακτηριστικά των προϊόντων αλλάξουν ουσιαστικά πριν από τη μεταπώληση σε εξωτερικούς πελάτες. Η συγκεκριμένη μέθοδος τιμολόγησης χρησιμοποιείται συνήθως σε ενδοεταιρικές συναλλαγές με διεθνείς εταιρείες πωλήσεων και εμπορίας. Το περιθώριο πωλήσεων που χρεώνει η εταιρεία πωλήσεων εντός του ομίλου καθορίζεται από τις δραστηριότητες και τους κινδύνους που υπάρχουν. Όσο περισσότερες δραστηριότητες και κίνδυνοι εκτελούνται από την ενδοομιλική εταιρεία πωλήσεων, τόσο μεγαλύτερο θα είναι το περιθώριο πωλήσεων (Aranoff, 2000).

Το περιθώριο πωλήσεων πρέπει να εφαρμοστεί στην αρχή του τέλειου ανταγωνισμού και σε σύγκριση με το περιθώριο πωλήσεων που κερδίζει η ενδοομιλική εταιρεία πωλήσεων κατά την πώληση προϊόντων που αγοράζονται από εξωτερικούς πελάτες (Borkowski, 2000).

Το ακαθάριστο κέρδος για την ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να συγκριθεί με το ακαθάριστο κέρδος από τις πωλήσεις από μια ανεξάρτητη συναλλαγή. Αν δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία για τους εξωτερικούς πελάτες, το περιθώριο των πωλήσεων πρέπει να συγκριθεί με ανεξάρτητους πελάτες με παρεμφερείς δραστηριότητες και κινδύνους. Το επίπεδο του περιθωρίου πωλήσεων βασίζεται στην αρχή ότι ένας πελάτης που εκτελεί πολλές λειτουργίες και φέρει πολλούς κινδύνους λαμβάνει υψηλότερο περιθώριο πωλήσεων σε σύγκριση με έναν με μικρές λειτουργίες και κινδύνους. Εάν η ενδοομιλική εταιρεία πωλήσεων βελτιώσει σημαντικά τα χαρακτηριστικά του προϊόντος, ενσωματώσει το προϊόν σε δικό της προϊόν ή υπηρεσία ή φέρει σημαντικό κίνδυνο που κανονικά δεν συνδέεται με τη μεταπώληση, τότε η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης θα πρέπει να εφαρμόζεται με προσοχή. Το περιθώριο πωλήσεων που λαμβάνει η ενδοομιλική εταιρεία πωλήσεων ποικίλει στην πράξη ανάλογα με το προϊόν και τη βιομηχανία. Το περιθώριο των πωλήσεων κυμαίνεται από 2% έως και 50% ανάλογα με το είδος του

προϊόντος, την κατάρτιση του προσωπικού, τις ευθύνες προς τις αρχές και τους πόρους που απαιτούνται για την παρουσίαση και την πώληση των προϊόντων. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της ενδοομιλικής εταιρείας πωλήσεων και της συγκρίσιμης εταιρείας πρέπει να αναλυθούν διεξοδικά για την ανάλογη ανάλυση προκειμένου να είναι συγκρίσιμες. Τα προβλήματα που προκύπτουν με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης είναι ότι δεν υπάρχουν επαρκείς και συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες για τους εξωτερικούς πελάτες, δεδομένου ότι τα περιθώρια των πωλήσεων συνήθως δεν αναφέρονται από τις περισσότερες εταιρείες (Borkowski, 1997).

1.6.3 Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Η συγκεκριμένη μέθοδος προσθέτει ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους στο κόστος που σχετίζεται με την συναλλαγή που πωλείται στην ενδο-ομάδα. Η μέθοδος αυτή είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για την τιμολόγηση ημιτελών προϊόντων ή υπηρεσιών, μακροπρόθεσμων συμβάσεων προμήθειας και εσωτερικών υπηρεσιών εντός του ομίλου. Το πιο σημαντικό μέρος της μεθόδου αυτής είναι να προσδιοριστεί η σωστή βάση κόστους και το αποδεκτό περιθώριο κέρδους. Το κόστος που σχετίζεται με το προϊόν ή την υπηρεσία που πωλείται στον όμιλο χρησιμοποιείται ως βάση και προστίθεται ένα περιθώριο κέρδους. Το περιθώριο κέρδους που προστίθεται επηρεάζεται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, τους κινδύνους και τις συνθήκες της αγοράς. Το συγκεκριμένο περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται θα πρέπει να συγκριθεί με ένα ανεξάρτητο μέρος για μια παρόμοια κατάσταση. Για την αναθεώρηση των συγκρίσιμων λειτουργιών και κινδύνων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (Bartelsman και Beetsma, 2000).

Η σωστή βάση κόστους αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της συγκεκριμένης μεθόδου. Για να είναι γνωστό το κόστος που σχετίζεται με την παράδοση ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, πρέπει να είναι γνωστό πρωτίστως το κόστος του αντικειμένου κόστους. Ένα αντικείμενο κόστους μπορεί να είναι το κόστος για τη λειτουργία ενός τμήματος ή το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας

που παρέχεται όταν μετριούνται οι πόροι που χρησιμοποιούνται για την παράδοση αυτού του προϊόντος ή υπηρεσίας. Το κόστος μπορεί να ταξινομηθεί σύμφωνα με την κατηγορία κατά είδος δαπάνης ή βάσει συμπεριφοράς κόστους. Στη συνέχεια, το κόστος αντιστοιχεί στο σωστό αντικείμενο κόστους (Al – Eryanietal., 1990).

Το βασικό στοιχείο της συγκεκριμένης μεθόδου είναι ο καθορισμός της σωστής βάσης κόστους και του αποδεκτού περιθωρίου κέρδους. Ο ορισμός της βάσης κόστους προκαλεί στην πράξη δυσκολίες. Η ιδέα είναι ότι η εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να καλύψει το κόστος μακροπρόθεσμα. Η τιμή της συναλλαγής που πωλείται στην αγορά δεν εξαρτάται από το κόστος της εταιρείας, αλλά εξαρτάται από άλλους παράγοντες όπως η ζήτηση και η προσφορά όταν η τιμή παρατηρείται βραχυπρόθεσμα. Η συγκρισιμότητα της βάσης κόστους είναι σημαντική και η βάση κόστους μπορεί να προσαρμοστεί ώστε να είναι συγκρίσιμη με την εταιρεία που αναλύεται.

Εάν η ενδοομιλική εταιρεία πωλήσεων έχει άλλες λειτουργίες και κινδύνους σε σχέση με την ενδοομιλική συναλλαγή, το κόστος που σχετίζεται με τις πράξεις και τους κινδύνους πρέπει να διαχωρίζεται από τη βάση κόστους και η αποζημίωση που λαμβάνεται για τις άλλες συναλλαγές να ορίζεται ξεχωριστά. Ο διαχωρισμός των δαπανών είναι συνήθως εύκολος, αλλά η κατανομή του έμμεσου κόστους μπορεί να είναι αρκετά δύσκολη στην πράξη. Το ίδιο πρόβλημα ισχύει και για τις συγκρίσιμες περιπτώσεις όπου η βάση κατανομής κόστους και το περιθώριο κέρδους για τις διάφορες πράξεις είναι δύσκολη σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία για την κατανομή του κόστους από την επιχείρηση στο πλαίσιο των πράξεων (Barfieldetal., 1991).

Για την ανάλυση της συγκρισιμότητας της μεθόδου αυτής, η εσωτερική σύγκριση είναι πιο αξιόπιστη από την εξωτερική. Οι εσωτερικές συγκρίσεις έχουν πιο σωστή βάση του κόστους παραγωγής και υπάρχει μεγαλύτερη βεβαιότητα για τη συγκρισιμότητα της. Τα εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία τα οποία είναι διαθέσιμα είναι συνήθως το λειτουργικό επίπεδο κέρδους αντί για το άμεσο και έμμεσο κόστος παραγωγής. Σε αυτή την περίπτωση, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου συναλλαγών εφαρμόζεται καλύτερα. Το περιθώριο

κέρδους της συγκεκριμένης μεθόδου δεν μπορεί να συγκριθεί με ένα εξωτερικό συγκρίσιμο περιθώριο κέρδους στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καθώς η κατάσταση αποτελεσμάτων δεν περιλαμβάνει χωριστά τα έσοδα από πωλήσεις για ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία αλλά περιλαμβάνει τα έσοδα από τις πωλήσεις και τα άμεσα, έμμεσα και γενικά έξοδα (Doganetal., 2013).

Η μέθοδος του επιπλέον κόστους συνήθως εφαρμόζεται στην εσωτερική ομάδα διοίκησης, στην E & A ή στις υπηρεσίες συμβολαίων. Η βάση κόστους καλύπτεται από το άμεσο και έμμεσο κόστος εντός του ομίλου που σχετίζεται με τις εσωτερικές υπηρεσίες και από τα γενικά έξοδα που σχετίζονται με τις ενέργειες. Η βάση κόστους μπορεί επίσης να είναι μικρότερη και να καλύπτει μόνο το άμεσο και έμμεσο κόστος για την παραγωγή της υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, το περιθώριο κέρδους θα πρέπει να είναι λίγο μεγαλύτερο για να καλύψει επίσης τα γενικά έξοδα που σχετίζονται με τις δραστηριότητες. Οι λειτουργίες των παρόχων υπηρεσιών βοηθούν συνήθως όταν ο πάροχος υπηρεσιών δεν φέρει μεγάλο κίνδυνο. Ωστόσο, η εταιρεία πρέπει να είναι συνεπής όσον αφορά το κόστος που σχετίζεται με τις υπηρεσίες. Ο κίνδυνος για την υπηρεσία που δεν παρέχει το αναμενόμενο οικονομικό όφελος είναι ο αγοραστής της υπηρεσίας. Το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής είναι συνήθως μόνο μερικές ποσοστιαίες μονάδες ανάλογα με τη χρησιμοποιούμενη βάση κόστους (Fraedrich και Batesman, 1996).

1.6.4 Μέθοδος του Καθαρού Συναλλαγματικού Περιθωρίου (TNMM)

Η μέθοδος του καθαρού συναλλαγματικού περιθωρίου (TNMM) στοχεύει στον προσδιορισμό του λειτουργικού κέρδους των δραστηριοτήτων της εταιρείας για την ενδοομιλική συναλλαγή και στη σύγκρισή της με τις ανεξάρτητες εταιρείες που εκμεταλλεύονται κέρδη για συγκρίσιμες δραστηριότητες. Οι βασικοί αριθμοί της ενδοομιλικής εταιρείας πρέπει να συγκριθούν με τα βασικά μεγέθη μιας εξωτερικής σύγκρισης. Η ανάλυση της συγκρισιμότητας πρέπει να διασφαλίζει ότι η ανεξάρτητη εταιρεία που χρησιμοποιείται ως συγκρίσιμη έχει παρόμοιες λειτουργίες και κινδύνους όπως η ενδοομιλική

εταιρεία. Η ανάλυση της συγκρισιμότητας πρέπει να περιλαμβάνει, ανάλογα με την κατάσταση, μια ποικιλία βασικών στοιχείων, όπως το περιθώριο κέρδους του συνολικού κόστους και την απόδοση του κεφαλαίου. Το λειτουργικό κέρδος συγκρίνεται με κριτήρια συγκρίσιμα για τη συναλλαγή, όπως το κόστος, τα έσοδα από τις πωλήσεις ή το συνολικό ποσό του ισολογισμού (Kimetal., 1997).

Η μέθοδος TNMM είναι η πλέον κατάλληλη για συναλλαγές όπου η ενδοομιλική εταιρεία παράγει προϊόντα ή υπηρεσίες βασιζόμενες στην καθημερινότητα και η άλλη εταιρεία εντός του ομίλου είναι υπεύθυνη για πιο απαιτητικές πράξεις, λαμβάνει πιο συναφείς κινδύνους ή χρησιμοποιεί πολύτιμα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που βασίζονται στις καθημερινές δραστηριότητες μπορούν να είναι συναλλαγές με μικρή προστιθέμενη αξία. Αν και οι δύο ενδοομιλικές εταιρείες εκτελούν δύσκολες επιχειρηματικές δραστηριότητες, αναλαμβάνουν ουσιαστικούς κινδύνους ή χρησιμοποιούν πολύτιμα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τότε η μέθοδος διαίρεσης των συναλλαγών είναι πιο κατάλληλη (Pass, 1994).

Η ισχύς της μεθόδου TNMM είναι ότι στην πράξη η μέθοδος τιμολόγησης είναι η πιο συχνά χρησιμοποιούμενη στην ανάλυση συγκρισιμότητας. Η θετική πτυχή της μεθόδου TNMM είναι ότι τα μεγέθη που έχουν συγκριθεί έχουν μικρότερο βαθμό επίπτωσης στην τιμολόγηση σε σύγκριση με τη μέθοδο CUP.

Μια άλλη θετική πτυχή είναι ότι συγκρίνεται μόνο μία εταιρεία στο εσωτερικό της ομάδας, καθώς οι διαθέσιμες οικονομικές πληροφορίες μπορούν να είναι πολύπλοκες και δύσκολο να ερμηνευθούν. Η τρίτη θετική πτυχή είναι ότι οι διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τα επίπεδα λειτουργικών κερδών είναι συνήθως εύκολα προσβάσιμες όταν οι συγκρίσιμες εταιρείες λαμβάνονται από τράπεζες δεδομένων (Li, 2005).

Η αρνητική πτυχή της μεθόδου TNMM είναι ότι το επίπεδο λειτουργικού κέρδους μπορεί να επηρεαστεί από παράγοντες που δεν ισχύουν για την

τιμολόγηση ενός ανεξάρτητου συγκρίσιμου στοιχείου. Βασικά στοιχεία όπως τα EBIT μπορεί να είναι πιο ευαίσθητα στις διακυμάνσεις των όγκων πωλήσεων, καθώς το σταθερό κόστος συνήθως δεν κυμαίνεται στον ίδιο βαθμό (Templar, 2005).

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι μια μέθοδος συναλλακτικών κερδών και συνιστάται να επιλέγεται μια παραδοσιακή μέθοδος συναλλαγής μέσω μιας μεθόδου συναλλακτικών κερδών. Η μέθοδος TNMM χρησιμοποιείται συνήθως όταν καμία άλλη μέθοδος τιμολόγησης δεν είναι κατάλληλη ή όταν υπάρχει πρόβλημα με την εξεύρεση κατάλληλου συγκρίσιμου στοιχείου. Η ενδο-ομάδα πρέπει να δικαιολογήσει την εφαρμογή της μεθόδου TNMM για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τους κινδύνους. Τα βασικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται ως συγκρίσιμα πρέπει να υπολογίζονται με συνέπεια για την ενδοομιλική εταιρεία. Οι ίδιες αρχές θα πρέπει να εφαρμόζονται κατά την επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης όπως και κατά την επιλογή των βασικών μεγεθών.

Για τον υπολογισμό του επιπέδου του λειτουργικού κέρδους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται άμεσα και έμμεσα με τη συναλλαγή τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα έσοδα και τα έξοδα που δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες θα πρέπει να αφαιρούνται εάν επηρεάζουν ουσιωδώς τη συγκρισιμότητα (Wrappreeta., 1999).

1.6.5 Μέθοδος του επιμερισμού κερδών (Profit Split Method – PSM)

Η μέθοδος διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών ορίζεται από τα κέρδη που πραγματοποιούνται από τις συναλλαγές εντός των ενδοομιλικών εταιρειών. Τα κέρδη κατανέμονται μεταξύ των ενδοεταιρικών επιχειρήσεων με οικονομικά αποδεκτό τρόπο. Τα κέρδη πρέπει να κατανεμηθούν στην ίδια βάση με τις ανεξάρτητες εταιρείες και να κατανέμουν τα κέρδη σε αντίστοιχες συναλλαγές. Για τη μέθοδο διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών απαιτείται να αξιολογούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι και τα μερίδια των δύο εταιρειών εντός του ομίλου (Conover και Nichols, 2000).

Η μέθοδος διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών μπορεί να εφαρμοστεί όταν τα δύο μέρη κατέχουν πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία και οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους (Conover και Nichols, 2000).

Η μέθοδος διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών μοιράζει ομοιόμορφα το κέρδος των δύο ενδοομιλικών εταιρειών. Το πρόβλημα με τη μέθοδο διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών είναι οι δυσκολίες και ο φόρτος εργασίας που σχετίζονται με τη σύγκριση των οικονομικών πληροφοριών από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και των δύο μερών. Το συνολικό κέρδος που λαμβάνουν τα ενδοομιλικά μέρη από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες πρέπει να προσδιοριστεί. Επομένως, υπάρχει ανάγκη να γίνει διάκριση των συναλλαγών από τις άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες των ενδοεταιρικών εταιρειών. Προκειμένου να είναι αξιόπιστη η εφαρμογή της μεθόδου διαχωρισμού των συναλλαγών, οι ενδοομιλικές εταιρείες συνήθως συμφωνούν εκ των προτέρων για τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για τον καθορισμό της διανομής του κέρδους (Conover και Nichols, 2000).

Στις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμολογήσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών του ΟΟΣΑ υπάρχουν δύο διαφορετικές προσεγγίσεις για τη διάσπαση των κερδών μεταξύ των δύο εταιρειών εντός του ομίλου. Η εισροή των μερών είναι η βάση για την ανάλυση ή την υπολειμματική ανάλυση, όπου τα υπολειμματικά κέρδη των μερών είναι η βάση. Στην ανάλυση της συμβολής τα σύνθετα κέρδη κατανέμονται μεταξύ των μερών ανάλογα με τον τρόπο που έχουν επιτύχει οι λειτουργίες των επιχειρήσεων, οι κίνδυνοι που συνοδεύουν ή ο τρόπος με τον οποίο οι επιχειρήσεις έχουν αναλάβει το κεφάλαιό τους για τις συναλλαγές που αναλύονται. Στην υπολειπόμενη ανάλυση υπάρχουν δύο μέρη, καθώς η αντιστάθμιση του μήκους του ανταγωνισμού ορίζεται για τις συνήθεις επιχειρηματικές πράξεις για κάθε μέρος (Conover και Nichols, 2000).

Δεύτερον, τα εναπομένοντα κέρδη ή οι ζημίες από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες κατανέμονται μεταξύ των μερών κατά τον ίδιο τρόπο με τον οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συνεισφέρει στις πράξεις από πλευράς επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μεταφέρουν συνοδευόμενους κινδύνους ή

έχουν δεσμεύσει το κεφάλαιό τους για τις συναλλαγές που εξετάζονται (Conover και Nichols, 2000).

Η μέθοδος του διαχωρισμού του κέρδους της συναλλαγής μπορεί να εφαρμοστεί και συνήθως δικαιολογείται όταν αποδειχθεί ότι υπάρχει ισχυρή εξάρτηση μεταξύ του κόστους και της αξίας της συναλλαγής. Όταν η μέθοδος διαχωρισμού των συναλλακτικών κερδών βασίζεται στο κόστος, η βάση για τη διάσπαση του κόστους πρέπει να καθοριστεί με ακρίβεια και να είναι συνεπής και για τις δύο ενδοομιλικές εταιρείες. Η χρονική περίοδος των αναλυόμενων δαπανών πρέπει να οριστεί καθώς έχει σημαντική επίδραση στην κατανομή του κέρδους.

Συμπερασματικά, στο παραπάνω κεφάλαιο αναλύθηκαν οι μέθοδοι τεκμηρίωσης συναλλαγών και γιατί πρέπει να τεκμηριώνονται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, τι καθιστά δύο ή περισσότερα μέρη συνδεδεμένα και ο σκοπός. Για την τεκμηρίωση των συναλλαγών οι πέντε μέθοδοι είναι και οι οριζόμενοι από τον ΟΟΣΑ. Όμως οι τρεις πρώτοι (CUP,RPM,CPM) έχουν ως βάση την τελική τιμή πώλησης που έχει εφαρμογή περισσότερο στην τιμολόγηση εμπορευμάτων ή προϊόντων. Η παροχή υπηρεσίας δεν έχει επαρκεί κοστολογικά δεδομένα οπότε και περιορίζεται στις άλλες δύο μεθόδους όχι όμως περιοριστικά. Έχει γίνει λόγος και έχουν γραφεί πολλά βιβλία για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συνδεδεμένων μερών όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο.

Κεφάλαιο 2^ο Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα σε διεθνές και εθνικό φορολογικό επίπεδο. Υπάρχουν πολλές μελέτες που εξετάζουν αυτό το θέμα με ιδιαίτερη έμφαση στη μικροοικονομία και τη λογιστική βιβλιογραφία.

2.1 Αρθρογραφική Επισκόπηση

Σύμφωνα με τους Eccles και White στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών αναφέρονται συχνότερα μόνο εκείνες που σχετίζονται με την χρήση των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως είναι η κατανομή των απαραίτητων πόρων, η στρατηγική χρήση, η διαχείριση μετρητών και η χρήση της ελεγχόμενης διαχείρισης. Στην πράξη, υπάρχουν πολλές αναλυτικές ανασκοπήσεις αυτού του φαινομένου (Eccles, 1985; Eccles και White, 1988).

Σε διεθνές επίπεδο, οι τιμολογήσεις αυτές αναλύονται και ορίζονται από δύο όψεις: την οικονομική και τη λογιστική. Σύμφωνα με τον Hirshleifer (1956), οι οικονομικές προοπτικές δείχνουν ότι οι τιμολογήσεις χρησιμοποιούνται από τις πολυεθνικές εταιρείες για να βοηθήσουν τα αυτόνομα κέντρα κέρδους να λάβουν ορισμένες αποφάσεις που θα οδηγήσουν σε μεγαλύτερα κέρδη.

Εντούτοις, η λογιστική προοπτική υπογραμμίζει ότι η προσέγγιση θα πρέπει να βοηθήσει και όχι να παρεμποδίσει τη διαδικασία ανάλυσης των επιδόσεων των κερδοσκοπικών κέντρων και των διευθυντών τους (Benke και Edwards, 1980).

Ο Cravens (1997) διαπίστωσε, μέσω μιας ανάλυσης, ότι οι πολυεθνικές εταιρείες συχνά χρησιμοποιούν τις τιμολογήσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών τόσο για να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα όσο και για

να επιτύχουν άλλους εταιρικούς στόχους. Ταυτόχρονα, επειδή μπορεί να φανεί ότι αυτή η χρήση έχει αντίκτυπο στους δείκτες εταιρικής απόδοσης, οι ερευνητές συμφωνούν ότι το τιμές μεταφοράς δεν είναι ένας μηχανισμός που βασίζεται στον φόρο. Ακριβώς όπως οι τιμές διευκολύνουν τις συναλλαγές στις αγορές του εξωτερικού, οι εσωτερικές τιμολογήσεις επιτρέπουν στα κέντρα κέρδους να εμπορεύονται ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες στις εγχώριες αγορές.

Ο Vancil (1978) δηλώνει σε μια έρευνα ότι, κατά μέσο όρο, ο αριθμός των εσωτερικά εμπορεύσιμων αγαθών ισούται με το 10% των συνολικών πωλήσεων ή του συνολικού κόστους των πωληθέντων αγαθών.

Οι Alles και Datar (1998) στις μελέτες τους, υπογραμμίζουν τη χρήση του κόστους για την επίτευξη στρατηγικών στόχων, και αναφορικά με τις ολιγοπωλιακές εταιρείες, οι αποφάσεις τιμολόγησης βασίζονται στο κόστος που παρέχεται στα τμήματα πωλήσεων και μάρκετινγκ. Υποστηρίζουν ότι υπάρχουν ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία που επιβεβαιώνουν κάθε φορά την παρουσία ενός στρατηγικού στοιχείου στην επιλογή του συστήματος κόστους και τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών καθώς και το γεγονός ότι οι εταιρείες μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα προϊόντα τους για να ωφεληθούν προκειμένου να αποκτήσουν ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα.

Το πρόβλημα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι πολύπλοκο τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τις ίδιες τις πολυεθνικές, και μπορεί να χαρακτηριστεί ως το πιο σημαντικό φορολογικό ζήτημα που αντιμετωπίζουν σήμερα.

Ο Lee (2012) δηλώνει ότι *«η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η άκρη του τι είναι λάθος με το διεθνές φορολογικό σύστημα»*. Ξεκινώντας από τον παραπάνω ορισμό, αυτό το άρθρο δείχνει πώς μπορούν να χρησιμοποιηθούν αυτές οι τιμές για τη μεγιστοποίηση των κερδών μέσω της φοροδιαφυγής και για την επίτευξη των φορολογικών περικοπών.

Σύμφωνα με τους Patroietal. (2013), *«οι τιμές μεταφοράς (TransferPricing) είναι το τελικό σημείο της εφευρετικότητας στον τομέα της*

φορολογικής νομοθεσίας», δεδομένου ότι αποτελεί τη σχέση μεταξύ των φορολογικών κανονισμών που ισχύουν σήμερα σε διαφορετικές εθνικές και διεθνείς αγορές.

Ο Sikdar (2006) εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο δημιουργήθηκαν οι πολυεθνικές εταιρείες, λαμβάνοντας υπόψη την οργανωτική επέκταση και τα εξελικτικά στάδια στα οποία μια μονομερής επιχείρηση έγινε πολυεθνική επιχείρηση όπου τα καθήκοντα και η κυριότητα της μεταβιβάζονται μέσω των διοικητικών και εταιρικών ομίλων που συνεργάζονται για την επίτευξη των κοινών στόχων.

Οι Dawson και Miller (2000) αναλύουν επίσης την εξέλιξη των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών και ισχυρίζονται ότι συνδέονται με την οργανωτική ανάπτυξη και τα εξελικτικά στάδια της ενιαίας επιχείρησης. Επομένως, η ανάλυση της δίκαιης τιμής που χρησιμοποιείται στις συγγενικές συναλλαγές πραγματοποιείται μόνο εάν η συναλλαγή καταγράφει χαμηλότερα κέρδη από τις συνήθεις φορολογικές αρχές. Ως εκ τούτου, οι συναλλαγές που γίνονται από συνδεδεμένα μέρη εγκατεστημένα σε διαφορετικές χώρες βασίζονται σε transferprices.

Ο Urquidí (2008) σημειώνει ότι με τη χρήση του τιμές μεταφοράς (TransferPricing), οι μακροοικονομικοί παράγοντες παίζουν ένα σημαντικό ρόλο και οι επιχειρήσεις θα πρέπει να λάβουν υπόψη αυτούς τους οικονομικούς παράγοντες προκειμένου να αντιμετωπίσουν τη διαδικασία δημιουργίας τους. Ταυτόχρονα, διαπιστώνει στην μελέτη περίπτωσης του ότι οι εταιρείες θέλουν να λύσουν το πρόβλημα του καθορισμού του τιμές μεταφοράς για ορισμένους λόγους:

- οι τιμές αυτές πληρούν τους στόχους της εταιρείας σχετικά με την εσωτερική στρατηγική και τα κίνητρα,
- προέρχονται από την αποτελεσματική χρήση των εσωτερικών και των εξωτερικών πόρων,
- παρέχουν τη βέλτιστη δημοσιονομική ανταπόκριση.

Οι Benke και Edwards (1980) έχουν παρόμοιες απόψεις για τις τιμές μεταφοράς (Transfer Pricing) και αναλύουν αυτές τις πρακτικές σε 19 εταιρείες ώστε να προσδιορίσουν τις πολιτικές που άλλες εταιρείες θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν σε στρατηγικές τιμολόγησης κατάλληλες για τις προσωπικές τους περιστάσεις. Σχετικά με την πολιτική, ο Eccles (1985 και 1991) και οι Eccles και White (1988) υπενθυμίζουν τρεις από τις πιο κοινές πολιτικές για το τιμές μεταφοράς: εντολές συναλλαγών με συνολικό κόστος, εντολές με εντολή αγοράς και ελεύθερο εμπόριο, σύμφωνα με τις οποίες οι τιμές ποικίλλουν μεταξύ του συνολικού κόστους και της αγοράς.

Οι Sikka και Willmott (2010) συζητούν ορισμένα στοιχεία που δείχνουν ότι το τιμές μεταφοράς δεν είναι απλώς μια λογιστική τεχνική, αλλά μπορεί επίσης να αντιπροσωπεύει μια μέθοδο κατανομής των πόρων και αποφυγής των φόρων που επηρεάζουν αρνητικά τη διανομή εσόδων, τον πλούτο, τους κινδύνους και την ποιότητα ζωής.

Κατά τον ίδιο τρόπο, οι Jelena και Danijel (2010) θεωρούν ότι το φαινόμενο αυτό επηρεάζει τα έσοδα μιας επιχείρησης, το κόστος και τα οικονομικά της αποτελέσματα. Πιστεύουν ότι σε επίπεδο πολυεθνικών εταιρειών, το τιμές μεταφοράς οδηγεί στην εμφάνιση ανταγωνισμού που έχει ως ρόλο την ενίσχυση της απόδοσης. Έτσι, για τη δημιουργία του, η χρήση βέλτιστων μεθόδων παίζει ιδιαίτερο ρόλο και έχει μεγάλη σημασία για τους διαχειριστές.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (2009) αναλύουν τις μεθόδους αξιολόγησης για να διαπιστώσουν εάν οι εμπορικές και οι χρηματοοικονομικές σχέσεις των πολυεθνικών εταιρειών σέβονται το όριο ανταγωνισμού και να συζητήσουν την πρακτική εφαρμογή αυτών των μεθόδων.

Σύμφωνα με την υπάρχουσα βιβλιογραφία, έχει αναλυθεί επίσης το φαινόμενο των τιμών μεταφοράς (Transfer Pricing) μέσω φορολογικών λογιστικών μελετών που εκτιμούν το στάδιο στο οποίο οι εθνικές διαφορές στο φορολογικό συντελεστή οδηγούν σε μεταβολές των συναλλαγών και των εισοδηματικών παραμέτρων (Iacob, 1996; Swenson, 2001; Gupta και Mills, 2002). Μελέτες που οδηγούν στην επιλογή της βέλτιστης μεθόδου καθορισμού των τιμών

μεταφοράς(TransferPricing) από φορολογική άποψη είναι αυτές του Swenson (2001) και Douvier (2005). Επίσης, μελέτες που υποδηλώνουν ότι αυτές οι τιμές συμβάλλουν στη μεγιστοποίηση της αξίας των επιχειρήσεων είναι αυτές των Michaels (2005), Emmanuel και Mehafdi (1994), Cravens και Shearon (1996) και Cravens (1997).

Ο τομέας των τιμών μεταφοράς (TransferPricing) είναι ένα αρκετά αμφιλεγόμενο θέμα, με υποστηρικτές και επικριτές, ο οποίος εξαρτάται από την ικανότητά του να χρησιμοποιείται, προκειμένου να μειώσει τη φορολογική επιβάρυνση, αξιοποιώντας τις ευκαιρίες που προσφέρονται. Οι Conover και Nichols (2000) ανέλυσαν την επίδραση του μεγέθους της επιχείρησης στη χρήση του τιμές μεταφοράς για την τροποποίηση των εσόδων. Έχουν διαπιστώσει ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις έχουν περισσότερες ευκαιρίες να τροποποιήσουν τα έσοδά τους μέσω αυτής της μεθόδου.

Άλλες μελέτες παρείχαν επίσης στοιχεία για τα είδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων που είναι πιο επιρρεπείς στο χειρισμό της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τον Jacob (1996), διεθνώς, οι πολυεθνικές εταιρείες επωφελήθηκαν από τις περισσότερες ευκαιρίες μεταφοράς και τα πιο σημαντικά κίνητρα για την τροποποίηση των εσόδων. Η τιμολόγηση σε πολυεθνικές εταιρείες μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επίτευξη των εσωτερικών και των εξωτερικών στόχων, την αξιολόγηση της απόδοσης των θυγατρικών και των διαχειριστών τους, το κίνητρο των διαχειριστών και τη μείωση των φόρων.

Επίσης, οι πολυεθνικές χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο για να μειώσουν τον κίνδυνο συναλλαγματικών ισοτιμιών και να τοποθετηθούν καλύτερα από ό, τι οι ανταγωνιστές τους ώστε να αποκομίσουν τη δημοσιονομική επιτυχία ή να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη (Dawson, 2000; Mehafdi, 2000).

Εν κατακλείδι παρακολουθώντας την διεθνή βιβλιογραφία γίνεται λόγος κυρίως για το πώς οι τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί εργαλείο μετακίνησης κερδών σε καθεστώς με μικρότερη φορολογία, το

οποίο οδηγεί στην απώλεια εσόδων από τις εκάστοτε χώρες όπου και θα έπρεπε να φορολογούνται.

Κεφάλαιο 3^ο

Νομοθεσία Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων

Το συγκεκριμένο κεφάλαιο θα ασχοληθεί με την νομοθεσία που διέπει την έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης στην Ελλάδα και με το πώς έχει διαμορφωθεί ανά τα χρόνια και με τις αλλαγές και τον εκσυγχρονισμό των νόμων. Θα παρουσιαστούν οι έννοιες της συνδεδεμένης επιχείρησης με βάση τους νόμους ν.2190/1920, ν.2238/1994 και ν.4172/2013 που είναι και ο πιο πρόσφατος.

3.1 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Κ.Ν 2190/1920

Ο Ν. 2190/20 με βάση το άρθρο 42ε, παράγραφος 5, περίπτωση α, όρισε ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Πιο συγκεκριμένα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια (μητρική) επιχείρηση:

- είτε έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης (πλειοψηφική συμμετοχή),
- είτε ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (συμβατικός έλεγχος),
- είτε συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής αυτής επιχείρησης (διορισμός μελών),
- είτε ασκεί δεσπόμενη επιρροή στην άλλη (θυγατρική) επιχείρηση. Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό

της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 5, του άρθρου 42ε του εν λόγω νόμου, «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις είναι κάθε μια από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των επιχειρήσεων με σχέση μητρικής προς θυγατρική, ασχέτως αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

3.2 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Ν. 2238/1994

Σύμφωνα με το Ν. 4170/13, ο οποίος με την παράγραφο 3α του άρθρου 64, όπως ίσχυσε για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2012, συμπλήρωσε την παράγραφο 2, του άρθρου 39 του Ν. 2238/94: «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (ΚΦΕ), ως «συνδεδεμένες» ορίστηκαν οι επιχειρήσεις που:

- Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
- Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις.
- Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα-επιχειρήσεις έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

3.3 Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση τον Ν. 4172/2013

Η έννοια του «Συνδεδεμένου» προσώπου, φυσικού ή νομικού, επαναδιατυπώθηκε με το άρθρο 2: «Ορισμοί», του Ν. 4172/13 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», η ισχύς του οποίου ορίστηκε για διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2014. Βάσει του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου «συνδεδεμένο» πρόσωπο ορίζεται ως το κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό ή με το οποίο συνδέεται. Πιο συγκεκριμένα, εξειδικεύθηκε ως:

- το κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,
- δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,
- κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής άσκησης επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Τελικά μετά την πάροδο περίπου εκατό χρόνων από τον πρώτο νόμο που όριζε την έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης βλέπουμε, ότι δεν έχουν υπάρξει σημαντικές αλλαγές. Αυτό δεν είναι απαραίτητα μεμπτό γιατί δεν έχει υπάρξει χαλάρωση στην έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης αλλά παρουσιάζονται μικρές αλλαγές που δημιουργούν ολοένα και αυστηρότερα κριτήρια που καθιστούν περισσότερες επιχειρήσεις συνδεδεμένες. Όπως θα δούμε στην συνέχεια με την πάροδο των χρόνων διαμορφώνεται και το νομικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών ανάλογα με τις ανάγκες που προκύπτουν.

Κεφάλαιο 4^ο

Νομοθεσία για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Στο κεφάλαιο αυτό θα δούμε το νομοθετικό πλαίσιο που ορίζει τις ενδοομιλικές συναλλαγές την τελευταία δεκαετία οι οποίες χωρίζονται σε τρεις ενότητες από το 2008 έως το 2011, από το 2012 έως το 2013 και από το 2014 έως και σήμερα. Εν συνεχεία θα παρουσιαστούν η αρχή των ίσων αποστάσεων και η δομή του φακέλου τεκμηρίωσης συναλλαγών αλλά και τα προαπαιτούμενα του φακέλου τεκμηρίωσης. Η Ευρωπαϊκή ένωση για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής / φοροαποφυγής θέσπισε 15 σημεία δράσης από τα οποία θα αναφερθούν τρία σημεία που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές τα λεγόμενα «BEPS»

4.1 Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Κείμενη Νομοθεσία

Είναι οι διεθνείς ή και εγχώριες συναλλαγές που πραγματοποιούν οντότητες με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες οντότητες.

Νομικό πλαίσιο 2008 – 2011

Η Νομοθεσία του Άρθρο 26 Ν. 3728/2008 μας δίνει κριτήρια σύνδεσης μεταξύ των επιχειρήσεων που υπάρχει σχέση μητρικής – θυγατρικής τα οποία μας παραπέμπουν και στον νόμο 2190/1920

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΣΥΝΔΕΣΗΣ 2190/1920

Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική, σύμφωνα με το Άρθρο 42ε του Ν. 2190/1920 είναι τα ακόλουθα:

Άρθρο 42 ε Ν.2190: Στο άρθρο 42ε του Ν.2190/1920 αναφέρεται ότι “συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι όταν η μητρική έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για

λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης, ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής, ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής), ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), ή με άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), υπάγονται στην ενιαίαδιεύθυνση της μητρικής επιχείρησης".¹(Ν.2190/1920)

Νομικό πλαίσιο 2012 – 2013

Από το 2012 μέχρι και το 2013 ισχύει ο νόμος 2238/1994 που είναι και ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Τα Άρθρα 39, 39α, 39β και 39γ ορίζουν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Όμως τα άρθρα αυτά προστέθηκαν και αντικαταστάθηκαν με την παρ. 17 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΣΥΝΔΕΣΗΣ Ν.2238/1994

Τα κριτήρια για να τις συνδεδεμένες εταιρείες περιγράφονται στο άρθρο 39 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του 4110/2013 και το άρθρο 64 του 4170/2013 (Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ):

A) Αν η μία επιχείρηση συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης σε ποσοστό τριάντα τρία τοις εκατό (33%) με βάση τα δικαιώματα σε κέρδη ή σε ψήφους ή αξίας μετοχών ή μεριδίων αλλά και κατέχοντάς τα άμεσα ή έμμεσα τότε είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.²

B) Ισχύει ότι και στο προηγούμενο άρθρο με την διαφορά ότι αν κατέχει σε παραπάνω από μία επιχειρήσεις ποσοστό συμμετοχής τριάντα τρία τοις εκατό (33%) τότε είναι όλες συνδεδεμένες.³

¹ Άρθρο 42 ε ν.2190/1920

² Α.39 §2 ν.2238/1994

³ Α.39 §2 ν.2238/1994

Γ) “Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων τηςεπιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο”.(ν.2238/1994)⁴

Νομικό πλαίσιο 2014 έως Σήμερα

Από το 2014 έως και σήμερα ισχύουν οι νόμοι 4172/2013, 4174/2013 και ο Ν.4337/2015 που τροποποιεί το Α.56 του Ν.4174/2013. Συνδυαστικά αυτοί οι νόμοι ορίζουν τα κριτήρια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και πιο συγκεκριμένα με τα άρθρα 2, 50, 51 του Ν. 4172/2013, τα άρθρα 20, 21, 56 του Ν. 4174/2013και το άρθρο 3 παρ.6 του Ν. 4337/2015

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΣΥΝΔΕΣΗΣ

Στους νόμους που προαναφέρθηκαν αυτά τα κριτήρια δεν υπάρχει καμία διαφορά στον ορισμό της συνδεδεμένης επιχείρησης αλλά υπάρχει μία σημαντική προσθήκη στο Α.2 §ζ Ν.4172/2013 που δίνει τον ορισμό του συνδεδεμένου προσώπου με την προσθήκη “το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο” δίνοντας και τον ορισμό του συγγενικού στο Α.2 §στ του Ν.4172/2013

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ του ΟΟΣΑ ΓΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (όπως ενσωματώθηκαν με το Άρθρο 50 του Ν. 4172/2013)

“Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν

⁴Α.39 §2 ν.2238/1994

πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνο στον βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου⁵.

ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (ARM'S LENGTH PRINCIPLE)

Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» (“arm’s length principle”) αποτελεί το διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής, το οποίο θα πρέπει να ακολουθούν τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» ορίζεται στο άρθρο 9 του Μοντέλου Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σύμφωνα με το οποίο όταν κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής

«οι όροι που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων τους διαφέρουν από όσους πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τότε οποιαδήποτε κέρδη δεν εμφανίζονται λόγω αυτών των όρων, θα μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας και να φορολογηθούν αντίστοιχα».

Η ΔΟΜΗ και το ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ του Φακέλου Τεκμηρίωσης ορίζεται με την ΠΟΛ.1097/9.4.2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 και συμπληρώθηκε (διευκρινίσεις) με την ΠΟΛ. 1142/2.7.2015

- Υπόχρεοι σε Τεκμηρίωση Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών
- Περιεχόμενο του Φακέλου τεκμηρίωσης
- Περιεχόμενο του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών
- Ενημέρωση και επικαιροποίηση Φακέλου
- Μέθοδοι καθορισμού τιμών
- Εύρος τιμών και
- Επάρκεια φακέλου

⁵A.50 §1 v.4172/2013

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/9.4.2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (APAs)

Η διαδικασία της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advance Pricing Agreements – APAs), σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4174/2013, ισχύει για διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές.

Μέσω της παραπάνω διαδικασίας παρέχεται τις νομικές οντότητες η δυνατότητα σε συνεργασία με τις φορολογικές αρχές:

- Να σχεδιάσουν, τα κριτήρια για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, με ορίζοντα 4 ετών. Τέτοια κριτήρια είναι:
 - ❖ Στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και
 - ❖ Κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες
- Να επαναπροσδιορίσουν τα παραπάνω κριτήρια, σε περίπτωση που το οικονομικό περιβάλλον μεταβληθεί σημαντικά.
 - ❖ Πλεονεκτήματα APAs
 - ❖ Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ διμερών ή πολυμερών συμφωνιών
 - ❖ Επίλυση / αποφυγή προβλημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης σε συνεννόηση με τις φορολογικές αρχές
 - ❖ Ασφαλείς προσδιορισμός κερδών των επιχειρήσεων επί των συγκεκριμένων συναλλαγών
 - ❖ Αποφυγή δικαστικών διενέξεων με τις εμπλεκόμενες δικαστικές αρχές των συμβεβλημένων κρατών

4.2 ΟΟΣΑ – ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΕΩΝ «BEPS»

Στόχος των κρατών μελών του ΟΟΣΑ και των κρατών μελών που αποτελούν την G20 είναι η ύπαρξη συνοχής, αληθούς ουσίας και διαφάνειας καθώς και δράσεις πρόληψη της φοροδιαφυγής / φοροαποφυγής μέσω της «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών

ή Base Erosion and Profit Shifting ('BEPS')» και της εξάλειψης της διπλής φορολογίας.

Για να προωθηθεί ο παραπάνω στόχος, τέθηκαν 15 σημεία δράσης (Actions). Τα σημεία δράσης που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι τα παρακάτω:

Δράσεις Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (8,9,10 και 13)

1. Δράση 8: δημιουργούνται κανόνες για την μεταφορά αύλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ εταιρειών του Ομίλου που διασφαλίζουν ότι τα κέρδη από αυτή την μεταφορά συνδέονται με την δημιουργία αξίας.

2. Δράση 9: δημιουργούνται κανόνες για την μεταφορά κινδύνων, ή την κατανομή υπερβολικού κεφαλαίου σε εταιρείες του Ομίλου και την αποφυγή δυσανάλογων εσόδων σε εταιρείες μόνο επειδή παρέχουν κεφάλαιο ή αναλαμβάνουν συμβατικά κινδύνους.

3. Δράση 10: δημιουργούνται κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών θα λάμβαναν χώρα σπάνια ή καθόλου και κανόνες που προστατεύουν κατά της διάβρωσης των αποτελεσμάτων μέσω πληρωμής αμοιβών διαχείρισης και εξόδων στα κεντρικά. και

4. Δράση 13: δημιουργούνται κανόνες για την καθιέρωση συγκεκριμένης τεκμηρίωσης και πρόσβασης σε πληροφόρηση έτσι ώστε όλες οι εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές να έχουν την ίδια πληροφόρηση για την αλυσίδα αξίας του Ομίλου και τις σχετικές φορολογικές συνέπειες.

Στα πλαίσια των παραπάνω δράσεων έχουν εκδοθεί οι οδηγίες της ΕΕ

i. 2016/881/ΕΕ (Country by Country report) – Επιφέρει τροποποιήσεις στην οδηγία 2011/18/ΕΕ (αυτόματη ανταλλαγή)

ii. 2016/1164/ΕΕ Θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής με επιπτώσεις στην εσωτερική αγορά.

4.3 ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/881 (Country by Country report)

Σκοπός της οδηγίας είναι η αυξημένη διαφάνεια έναντι των φορολογικών αρχών ώστε να αποτελέσει κίνητρο στους Ομίλους ΠΕ να εγκαταλείψουν πρακτικές που οδηγούν σε διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μετατόπισης κερδών και επιπρόσθετα επιβολή κοινών κανόνων ώστε να διασφαλιστεί η καταβολή του φόρου εκεί που παράγονται τα κέρδη και οι αξίες.

Οι βασικές πληροφορίες, που πρέπει να περιέχει η έκθεση ανά χώρα των Ομίλων ΠΕ με ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 750.000.000, στις οποίες θα έχουν αυτόματη πρόσβαση οι φορολογικές αρχές της ΕΕ.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της «αρχής του πλήρους ανταγωνισμού⁽¹⁾», η οποία αντιπροσωπεύει τη διεθνή συναίνεση σχετικά με την εκτίμηση (για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος) των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης το ονομαστικό ποσό των τιμών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το ονομαστικό ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η διάρκεια ισχύος της Απόφασης Προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη.

Στη σημερινή οικονομία, όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν ολοένα και σημαντικότερο ρόλο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές εξακολουθούν να απασχολούν εντατικά και σε καθημερινή βάση τις φορολογικές διοικήσεις αλλά και τις επιχειρήσεις.

Οι κυβερνήσεις πρέπει να μεριμνήσουν ώστε τα φορολογητέα κέρδη των πολυεθνικών να μην μετατοπίζονται τεχνητά από τη δικαιοδοσία τους και ότι η φορολογική βάση που αναφέρουν οι πολυεθνικές στη χώρα τους αντικατοπτρίζει την πραγματική οικονομική δραστηριότητα που ασκείται εκεί.

Οι φορολογούμενοι χρειάζονται μια σαφή καθοδήγηση σχετικά με την ορθή εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

Η αναθεωρημένη έκδοση (2017) των οδηγιών του ΟΟΣΑ για ενδοομιλικές συναλλαγές εμπεριέχει την ενοποίηση των αλλαγών που απορρέουν από το σχέδιο του ΟΟΣΑ / G20 για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS).

Ενσωματώνει επίσης τις ακόλουθες αναθεωρήσεις της έκδοσης του 2010 σε μία μόνο δημοσίευση:

- Οι ουσιαστικές αναθεωρήσεις που εισήχθησαν από τις εκθέσεις του ΔΟΕΕ του 2015 σχετικά με τις δράσεις 8-10 Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας και τη δράση 13 Τεκμηρίωση τιμολόγησης μεταφοράς και αναφορά ανά χώρα. Οι τροποποιήσεις αυτές, οι οποίες αναθεώρησαν τις κατευθυντήριες γραμμές στα κεφάλαια I, II, V, VI, VII και VIII, εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ και ενσωματώθηκαν στις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταβίβασης τον Μάιο του 2016.
- Οι αναθεωρήσεις του κεφαλαίου IX για τη συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων στις αναθεωρήσεις που εισήγαγαν οι εκθέσεις του ΔΟΕΕ του 2015 σχετικά με τις δράσεις 8-10 και 13. Οι τροποποιήσεις αυτές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Απρίλιο του 2017.
- Οι αναθεωρημένες οδηγίες σχετικά με τους ασφαλείς λιμένες του κεφαλαίου IV. Αυτές οι αλλαγές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Μάιο του 2013.
- Οι αλλαγές συνάφειας που απαιτούνται στις υπόλοιπες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για την παραγωγή αυτής της ενοποιημένης έκδοσης των κατευθυντήριων γραμμών. Αυτές οι αλλαγές συνέπειας εγκρίθηκαν από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 19 Μαΐου 2017.

Επιπλέον, αυτή η έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές περιλαμβάνει την αναθεωρημένη σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ για τον προσδιορισμό της τιμής μεταβίβασης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων [C (95) 126 / FINAL].

Η αναθεωρημένη σύσταση αντικατοπτρίζει τη συνάφεια για την αντιμετώπιση του BEPS και των εγκαταστάσεων του πλαισίου ενσωμάτωσης του BEPS. Ενισχύει επίσης τον αντίκτυπο και τη συνάφεια των κατευθυντήριων γραμμών πέρα από τον ΟΟΣΑ, καλώντας τα μέλη που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ να συμμορφωθούν με τη σύσταση.

Κεφάλαιο 5^ο

Μελέτη Περίπτωσης: Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Η μελέτη περίπτωσης περιλαμβάνει τρεις εταιρείες που έχουν δημιουργήσει κοινοπραξία για τον σκοπό εκπόνησης μελέτης για έργο και την σχέση που έχουν με δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν ατομική επιχείρηση και παρέχουν υπηρεσίες στην μητρική αλλά και στην κοινοπραξία. Από αυτές τις εταιρείες θα ασχοληθούμε μόνο με την «ΜΗΤΡΙΚΗ» και τις ατομικές, που δεν είναι υπόχρεες σε φάκελο τεκμηρίωσης συναλλαγών γιατί είναι μόνο το νομικό πρόσωπο. Αυτό δεν σημαίνει ότι τα άλλα δύο νομικά πρόσωπα δεν είναι υπόχρεα σε τεκμηρίωση των συναλλαγών τους απλά για εκπαιδευτικούς σκοπούς θα παρουσιαστεί μόνο το ένα μέρος.

5.1 Πληροφορίες Σχετικά με τα Συνδεδεμένα Μέρη

Γενική Περιγραφή

Η εταιρεία «ΜΗΤΡΙΚΗ» καθώς και οι συνδεδεμένες με αυτή εταιρείες δραστηριοποιούνται στον κλάδο των μελετών.

Νομική & Λειτουργική Δομή των Συνδεδεμένων Μερών

Οι υπό εξέταση εταιρείες θεωρούνται συνδεδεμένες κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 21 του Ν.4223/2013.

Άρθρο 2 του Ν.4172/2014 περίπτωση ζ: «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

Α. κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

Β. δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

Γ. κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται για τις υπό εξέταση συνδεδεμένες εταιρείες τα Α.Φ.Μ., οι επωνυμίες, οι έδρες καθώς και ο τρόπος με τον οποίο θα αναφέρονται εφεξής στον παρόντα φάκελο.

Στοιχεία Μητρώου Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων

Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Αναφέρεται ως	Έδρα
999999999	«ΜΗΤΡΙΚΗ»	«ΜΗΤΡΙΚΗ»	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 1
999999991	Κ/Ξ ΜΗΤΡΙΚΗ – Γ. ΑΕ-Λ. ΑΕ	«Κ/Ξ ΜΚ1»	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 1
000000000	Φ.Π 1	Φ.Π 1	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 1
000000001	Φ.Π 2	Φ.Π 2	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 1

Γεωγραφική Παρουσία

Στο ίδιο σημείο της Θεσσαλονίκης, βρίσκεται και η «Κ/Ξ ΜΚ1».

Βασικά Προϊόντα & Υπηρεσίες των Συνδεδεμένων Μερών

Η εταιρεία “ΜΗΤΡΙΚΗ” έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών μελετών.

Στρατηγική των Συνδεδεμένων Μερών

Η «ΜΗΤΡΙΚΗ» σκοπό έχει την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών στον τομέα των μελετών. Η αξιοποίηση σύγχρονων τεχνολογιών και η συνεργασία με πλήρως καταρτισμένα και έμπειρα στελέχη παίζουν σημαντικό ρόλο στην επίτευξη αυτού το σκοπού.

Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τις Συνδεδεμένες Εταιρείες

ο Οικονομικό Περιβάλλον

Ο εκάστοτε επιχειρηματικός κλάδος αφενός επηρεάζεται από την ευρύτερη οικονομική και πολιτική συγκυρία αλλά αφετέρου χαρακτηρίζεται από έντονες ενδογενείς ιδιαιτερότητες. Στο συγκεκριμένο αντικείμενο των μελετών είναι πολύ μεγάλος ο

ο Πολιτικό Περιβάλλον

Τα τελευταία χρόνια το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον στην Ελλάδα βρίσκεται σε παρατεταμένη ύφεση, γεγονός το οποίο έχει εντείνει τους εμπορικούς και επιχειρηματικούς κινδύνους των εταιρειών που δραστηριοποιούνται μέσα σε αυτό. Σε συνδυασμό με την οικονομική ύφεση η πολιτική αστάθεια των τελευταίων ετών έχει οξύνει τη μεταβλητότητα του ευρύτερου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

ο Νομικό - Θεσμικό Περιβάλλον

Παράλληλα, στην Ελλάδα υπήρχε ένα δαιδαλώδες θεσμικό και νομικό πλαίσιο το οποίο κυριαρχούνταν από τη γραφειοκρατία. Είχε δημιουργηθεί, λοιπόν, ένα σύστημα με χρονοβόρες και αναποτελεσματικές διαδικασίες το οποίο εμπόδιζε την ομαλή λειτουργία του επιχειρηματικού κόσμου και την συνεργασία του με το Δημόσιο Τομέα. Με την είσοδο της Ελλάδας στην κρίση, η ραγδαία ψήφιση νέων νόμων, επιδείνωσε αυτή την κατάσταση επιταχύνοντας την καθίζηση του επιχειρείν.

- **Τεχνολογικό Περιβάλλον**

Ταυτόχρονα, η περίοδος που διανύεται χαρακτηρίζεται σε παγκόσμιο επίπεδο από τη ραγδαία τεχνολογική εξέλιξη. Η Ελλάδα είναι κυρίως αποδέκτης αυτής της εξέλιξης, το οποίο δημιουργεί τόσο επιχειρηματικές ευκαιρίες όσο και κινδύνους απώλειας ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων.

- **Περιβαλλοντικό Πλαίσιο**

Τον τελευταίο καιρό υπάρχει μία παγκόσμια στροφή προς την περιβαλλοντική ευσυνειδησία. Αυτή η τάση έχει οδηγήσει σε μία παγκόσμια προσπάθεια θεσμοθέτησης της προστασίας του φυσικού περιβάλλοντος. Αυτό επιτυγχάνεται με τη σύναψη διακρατικών συνθηκών και την ψήφιση νόμων που ορίζουν την ελαχιστοποίηση των ρύπων, τη βελτιστοποίηση των παραγωγικών διαδικασιών και την αποκατάσταση και ανάπλαση του φυσικού περιβάλλοντος όπου αυτό επηρεάζεται από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

- **Κίνδυνος Αγοράς**

Ο κίνδυνος αγοράς σχετίζεται με τις συνθήκες του κλάδου καθώς και τις υπόλοιπες εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε αυτόν. Αφορά τις ενδογενείς ιδιαιτερότητες και τα μικροοικονομικά χαρακτηριστικά που διαμορφώνονται στον εκάστοτε επιχειρηματικό κλάδο. Οι παραπάνω συνθήκες δημιουργούν ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον με συνεχείς εξελίξεις τις οποίες η εταιρεία πρέπει να παρακολουθεί και να βρίσκεται σε ετοιμότητα ώστε να αντιδράσει έγκαιρα σε αρνητικές εξελίξεις για αυτήν είτε να αδράξει ευκαιρίες που δημιουργούνται. Η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας, η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων και εν γένει οι μεταβολές των ευρύτερων συνθηκών δημιουργούν συχνά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την είσοδο νέων ανταγωνιστών στον κλάδο ή την είσοδο νέων υποκατάστατων αγαθών. Οι νέες συνθήκες, λοιπόν, που διαμορφώνονται στην αγορά έχουν άμεση επίδραση τόσο στους συσχετισμούς μεταξύ των συμμετεχόντων μερών όσο και στα μερίδια αγοράς αυτών. Σε όλα τα στάδια της εμπορικής αλυσίδας η εκάστοτε επιχείρηση δέχεται πιέσεις και επιδράσεις από τα στάδια που

προηγούνται στην αλυσίδα, δηλαδή τους προμηθευτές, αλλά και από τα στάδια που έπονται, δηλαδή τους πελάτες.

- **Πιστωτικός Κίνδυνος**

Πιστωτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ζημίας μιας εταιρείας σε περίπτωση που ένας πελάτης ή τρίτος συναλλασσόμενος δεν εκπληρώσει τις συμβατικές του υποχρεώσεις και σχετίζεται κατά κύριο λόγο με τις απαιτήσεις από πελάτες. Ο κίνδυνος αυτός προκύπτει όταν η αδυναμία των συμβαλλομένων μερών να εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις τους θα μπορούσε να μειώσει το ποσό των μελλοντικών ταμειακών εισροών. Λόγω της παρατεταμένης κρίσης που πλήττει την Ελληνική οικονομία η οποία έχει δημιουργήσει καθεστώς αδυναμίας πληρωμών σε πολλές επιχειρήσεις αλλά και στο Δημόσιο συμπεριλαμβανομένων και των Ο.Τ.Α., παρατηρείται σημαντική καθυστέρηση στην είσπραξη των απαιτήσεων συνολικά, δημιουργώντας ουσιαστικά πρόβλημα σε ολόκληρη την οικονομία.

Οικονομικά Στοιχεία των Συνδεδεμένων Μερών

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ της 31ης Δεκεμβρίου 2017 ΜΗΤΡΙΚΗΣ

	Χρήση 2017	Χρήση 2016
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
<u>Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία</u>		
Ενσώματα Πάγια	377.542,54 €	209.055,07 €
Άυλα Πάγια Στοιχεία	246.160,64 €	384.378,70 €
Σύνολο Μη Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων	623.703,18 €	593.433,77 €
<u>Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία</u>		
Χρηματοοικονομικά Στοιχεία και Προκαταβολές	4.743.420,06 €	15.090.925,12 €
Σύνολο Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων	4.743.420,06 €	15.090.925,12 €
Σύνολο Ενεργητικού	5.367.123,24 €	15.684.358,89 €
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ, ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ & ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
<u>Καθαρή Θέση</u>		
Καταβλημένα Κεφάλαια	632.626,88 €	632.626,88 €
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	5.307.292,44 €	10.880.454,84 €
Σύνολο Καθαρής Θέσης	5.939.919,32 €	11.513.081,72 €
<u>Υποχρεώσεις</u>		
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	- 353.990,46 €	34.217,54 €
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	- 218.805,62 €	4.346.114,70 €
Σύνολο Υποχρεώσεων	- 572.796,08 €	4.380.332,24 €
Σύνολο Καθαρής Θέσης, Προβλέψεων & Υποχρεώσεων	5.367.123,24 €	15.893.413,96 €

Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως 2017 «ΜΗΤΡΙΚΗ»

	Χρήση 2017	Χρήση 2016
Κύκλος Εργασιών	11.921.319,36 €	24.607.303,86 €
Κόστος Πωλήσεων	2.717.460,66 €	6.069.131,16 €
Μικτό Αποτέλεσμα	9.203.858,70 €	18.538.172,70 €
Λοιπά Συνήθη Έσοδα	522.551,78	-
	9.726.410,48 €	24.607.303,86 €
Έξοδα Διοίκησης	1.370.028,10 €	1.931.024,78 €
Έξοδα Διάθεσης	-	-
Λοιπά Έξοδα και Ζημίες	631.421,42	1.232.079,26 €
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρές)	- 231.435,94 €	- 158.157,72 €
Κέρδη & Ζημίες από Διάθεση Μη κυκλοφορούντων στοιχείων	- €	- 2.373,12 €
Λοιπά Έσοδα και Κέρδη	111,70	52.718,18 €
Αποτελέσματα προ Τόκων και Φόρων (EBIT)	7.493.636,72 €	15.267.256,00 €
Πιστωτικοί Τόκοι και Συναφή Έσοδα	11.743,50 €	-
Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή Έξοδα	20.698,66 €	-
Αποτέλεσμα προ Φόρων	7.484.681,56 €	15.267.256,00 €
Φόροι Εισοδήματος	2.177.389,12 €	4.386.801,16 €
Αποτελέσματα Χρήσεως μετά από Φόρους	5.307.292,44 €	10.880.454,84 €

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ της 31ης Δεκεμβρίου 2017 «Κ/Ξ ΜΚ1»**ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία

Άυλα Πάγια Στοιχεία

Σύνολο Μη Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων

Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία

Χρηματοοικονομικά Στοιχεία και Προκαταβολές

Σύνολο Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων**Σύνολο Ενεργητικού****ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ, ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ & ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ****Καθαρή Θέση**

Καταβλημένα Κεφάλαια

Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο

Σύνολο Καθαρής Θέσης

Προβλέψεις

Υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Σύνολο Υποχρεώσεων**Σύνολο Καθαρής Θέσης, Προβλέψεων & Υποχρεώσεων****Χρήση 2017**

	- €
	- €
	13.642,24 €
	13.642,24 €
	13.642,24 €
	20.000,00 €
	- 13.804,28 €
	6.195,72 €
	- €
	- €
	7.446,52 €
	7.446,52 €
	13.642,24 €

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως 2017 «ΚΕ ΜΚ1»**Χρήση 2017**

Κύκλος Εργασιών

Κόστος Πωλήσεων

Μικτό Αποτέλεσμα

Λοιπά Συνήθη Έσοδα

Έξοδα Διοίκησης

Έξοδα Διάθεσης

Λοιπά Έξοδα και Ζημίες

Αποτελέσματα προ Τόκων και Φόρων (EBIT)

Πιστωτικοί Τόκοι και Συναφή Έσοδα

Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή Έξοδα

Αποτέλεσμα προ Φόρων

Φόροι Εισοδήματος

Αποτελέσματα Χρήσεως μετά από Φόρους

	1.275.134,00 €
	1.275.134,00 €
	- €
	- €
	800,00 €
	- €
	1.244,66 €
	2.044,66 €
	- €
	564,00 €
	2.608,66 €
	1.000,00 €
	3.608,66 €

Γενική Περιγραφή Ενδοομιλικής Τιμολογιακής Πολιτικής

Η εμπορική τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόζεται από τα συνδεδεμένα μέρη στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών του δεν παρεκκλίνει από τη γενική τιμολογιακή πολιτική προς τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες.

Συναλλαγές με Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της φορολογικής χρήσης 2017.

Ενδοομιλικές Συναλλαγές

A/A	Τιμολόγηση Από	Τιμολόγηση	Αντικείμενο	Αξία
1	ΜΗΤΡΙΚΗ	Κ/Ξ ΜΚ1	Υπομίσθωση	1.200,00 €
2	ΜΗΤΡΙΚΗ	Κ/Ξ ΜΚ1	Παροχή Υπηρεσιών	430.465,40 €
3	Φ.Π 1	ΜΗΤΡΙΚΗ	Παροχή Υπ. Μηχανικού	60.000,00 €
4	Φ.Π 2	ΜΗΤΡΙΚΗ	Παροχή Υπ. Λογιστή	6.000,00 €

Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές

Δεν πραγματοποιήθηκαν χρηματοοικονομικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης 2017.

Συμφωνίες Προέγκρισης Μεθοδολογίας που Έχουν Συναφθεί με Φορολογικές Αρχές (Advance Pricing Agreement)

Δεν έχουν συναφθεί συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας με φορολογικές αρχές.

Συμφωνίες Κατανομής Κόστους

Δεν υπάρχουν συμφωνίες κατανομής κόστους μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.

Δικαστικές Αποφάσεις που Καθορίζουν τις Τιμές των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Δεν υπάρχουν δικαστικές αποφάσεις που να καθορίζουν τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.

5.2 Πληροφορίες Σχετικά με τις Υπό Εξέταση Εταιρείες

Περιγραφή «ΜΗΤΡΙΚΗΣ»

Η «ΜΗΤΡΙΚΗ» είναι τεχνική εταιρεία με κύριο αντικείμενο την εκπόνηση μελετών.

○ Έδρα

Έδρα της εταιρείας βρίσκεται στο Δήμο Θεσσαλονίκης.

○ Εταιρικό Κεφάλαιο

Το εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε ποσό αξίας 632.626,88 €.

○ Σύθεση Εταιρικού Κεφαλαίου

Μέτοχος	Ποσοστό Συμμετοχής
ΚΥΡΙΟΣ ΜΕΤΟΧΟΣ	85,00%
Φ.Π 1	5,00%
Φ.Π 2	3,00%
ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ	7,00%

○ Διοίκηση

Διοικητικό Σχήμα	
ΚΥΡΙΟΣ ΜΕΤΟΧΟΣ	Διαχειριστής
Φ.Π 2	Διαχειριστής

Περιγραφή «Κ/Ξ ΜΚ1»

ο Έδρα

Η κοινοπραξία έχει την έδρα της στο Δήμο Θεσσαλονίκης, επί της οδού Θεσσαλονίκης

ο Κεφάλαιο

Το αρχικό κεφάλαιο για το σχηματισμό της κοινοπραξίας ανήλθε σε δέκα χιλιάδες ευρώ (20.000 €).

ο Σύθεση Εταιρικού Κεφαλαίου

Μέτοχος	Ποσοστό Συμμετοχής
ΜΗΤΡΙΚΗ	40,00%
Λ. ΑΕ	30,00%
Γ. ΑΕ	30,00%

ο Διοίκηση

Διοικητικό Σχήμα	
ΚΥΡΙΟΣ ΜΕΤΟΧΟΣ	Διαχειριστής
ΔΔ	Διαχειριστής
ΤΤ	Διαχειριστής

ο Στρατηγική

Η κοινοπραξία λόγω της νομικής της μορφής αποσκοπεί αποκλειστικά στην εκπόνηση και αποπεράτωση του έργου το οποίο έχει αναλάβει και για την οποία συστάθηκε. Με την ολοκλήρωση του έργου παύει και η ύπαρξη της

ο Αλλαγές σε Σχέση με το Προηγούμενο Φορολογικό Έτος

Δεν υπάρχουν αλλαγές στην στρατηγική της εταιρείας σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

- **Συναλλαγές με Υποχρέωση Τεκμηρίωσης**

A/A	Τιμολόγηση Από	Τιμολόγηση Σε	Αντικείμενο Συναλλαγής	Αξία
1	ΜΗΤΡΙΚΗ	Κ/Ξ ΜΚ1	Υπομίσθωση	1.200,00 €
2	ΜΗΤΡΙΚΗ	Κ/Ξ ΜΚ1	Παροχή Υπηρεσιών	430.465,40 €
3	Φ.Π 1	ΜΗΤΡΙΚΗ	Παροχή Υπ. Μηχανικού	60.000,00 €
4	Φ.Π 2	ΜΗΤΡΙΚΗ	Παροχή Υπ. Λογιστή	6.000,00 €

- **Έκτακτες Συναλλαγές & Μεταφορά Λειτουργιών**

Δεν πραγματοποιήθηκαν έκτακτες συναλλαγές ούτε μεταφορά λειτουργιών μεταξύ των ελεγχόμενων μερών κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.

- **Συναλλαγές που Αφορούν Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

Δεν πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές που να αφορούν άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταξύ των ελεγχόμενων μερών κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.

Συγκριτική Ανάλυση

Φ.Π 1 Παρέχει υπηρεσίες μηχανικού στην «ΜΗΤΡΙΚΗ»

Φ.Π 2 Παρέχει λογιστικές υπηρεσίες στην «ΜΗΤΡΙΚΗ»

Η «ΜΗΤΡΙΚΗ» παρέχει υπηρεσίες και εκμίσθωση γραφείων στην «Κ/Ξ ΜΚ1»

Εσωτερικά Συγκριτικά Στοιχεία

Για τις συναλλαγές **υπηρεσιών μηχανικών**:

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αφορούν τιμολογήσεις μηχανικών προς την εταιρεία οι οποίοι αποτελούν τρίτους ανεξάρτητους συνεργάτες.

Εξωτερικά Συγκριτικά Στοιχεία

Για τις συναλλαγές **παροχής υπηρεσιών**:

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Αναζητήθηκαν εταιρείες με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας. Παρακάτω αναφέρονται οι οδηγίες του Υπουργείου και του ΟΟΣΑ σχετικά με τη χρήση των τραπεζών πληροφοριών και την επιλογή των κατάλληλων συγκριτικών στοιχείων:

Σχετικά με τη χρήση τραπεζών πληροφοριών

1. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή συγκριτικών στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται ακριβής περιγραφή αυτών (ονομασία, πάροχος, έκδοση).
2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων.
3. Σε περίπτωση που η εταιρεία προβαίνει σε σύγκριση του περιθωρίου κέρδους μέσω στοιχείων που συλλέγονται από τράπεζες πληροφοριών, θα πρέπει εκτός από τα ανωτέρω να περιγράφει και τα ακόλουθα:
 - Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας στην τράπεζα πληροφοριών.
 - Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – ΕΛΠ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ, Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.).

- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση.
- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρίας.
- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά.

4. Επιπλέον, σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης.

Επιλέγοντας ή απορρίπτοντας συγκριτικά στοιχεία (OECD Τιμές μεταφοράς Guidelines)

Λειτουργική Ανάλυση

Η ανάληψη μεγάλων έργων με μεγάλο όγκο κατασκευής απαιτεί προϋποθέσεις που σπάνια μια τεχνική εταιρεία καλύπτει μόνη της. Για να μπορέσουν οι εταιρείες αυτές να συμμετάσχουν σε διαγωνισμούς ανάληψης τέτοιων έργων σχηματίζονται κοινοπραξίες και για να δημιουργηθεί ένα νομικό πρόσωπο που παρέχει τις κατάλληλες εξασφαλίσεις για την ανάληψη ενός μεγάλου έργου.

Σε περιπτώσεις που το Δημόσιο αποτελεί τον Εργοδότη, παρουσιάζονται διαφορές στη μέθοδο τιμολόγησης, τη ροή των πληρωμών καθώς και την αναγνώριση των εσόδων, από την κλασική πρακτική τιμολόγησης και είσπραξης που εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους έργα μεταξύ ιδιωτών. Κατά την εξέλιξη του εκάστοτε έργου, οι περιοδικές πληρωμές του Δημοσίου προς τις εταιρείες, ανέρχονται συχνά σε πόσα μικρότερα από αυτά που αναλογούν στο πραγματοποιηθέν έργο. Έτσι, η έκδοση των τιμολογίων γίνεται μόνο όταν πραγματοποιηθούν οι ανάλογες πληρωμές. Οι εταιρείες εμφανίζουν, αφενός, κανονικά τα κόστη και έξοδα τους, όπως ακριβώς αναλογούν στην εκάστοτε οικονομική χρονιά και σχετίζονται άμεσα με την ακριβή εξέλιξη των έργων τους αλλά αφετέρου, αδυνατούν να αναγνωρίσουν ολόκληρα τα

έσοδα που τους αναλογούν από τα αντίστοιχα έργα. Η κερδοφορία τους, διαφέρει σημαντικά από χρονιά σε χρονιά, παρουσιάζοντας μεγάλη διακύμανση, καθώς τα κόστη και τα έσοδα από τα διάφορα έργα εμφανίζονται σε διαφορετικές χρήσεις.

Για να είναι, εφικτή η ανάλυση της λειτουργίας των εταιρειών και των έργων τους, πρέπει να συνυπολογιστούν στοιχεία από διαδοχικά έτη ώστε να συγκεντρωθεί η πληροφορία που αφορά το εκάστοτε έργο. Για να δημιουργηθεί μια συνολική εικόνα ενός έργου και να υπολογιστεί η αποδοτικότητα του πρέπει να αναλυθούν στοιχεία που αφορούν ολόκληρη την πορεία του έργου.

Ανάλογα με το πως έχουν αναγνωριστεί τα έσοδαδιάφορες χρήσεις εμφανίζονται υπερκερδοφόρες χωρίς να έχουν καταλογιστεί τα αντίστοιχα κόστη, αφού είχαν αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρονιές όταν και πραγματοποιήθηκαν, και κάποιες άλλες εμφανίζονται είτε με υποτιμημένα κέρδη είτε με ζημίες, ενώ στην πραγματικότητα η δραστηριότητα και τα έργα των εταιρειών μπορεί να μην μεταβλήθηκαν σημαντικά από τη μία χρήση στην επόμενη. Προκύπτει το πρόβλημα, πως τα δημοσιοποιημένα οικονομικά στοιχεία των εταιρειών δεν εμφανίζουν όλη την πληροφόρηση για την παραγωγική δραστηριότητα τους για τη χρήση που αφορούν. Για να γίνει ανάλυση και αξιολόγηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να γίνει μια συνολική ανάλυση του έργου μέσα στα έτη πραγματοποίησης του που ξεπερνούν τα όρια της μιας οικονομικής χρήσης, κάτι τα οποίο είναι βασισμένο στους κανόνες του ΟΟΣΑ που συμβουλεύουν τη χρήση και ανάλυση στοιχείων πολλών ετών για τις υπό εξέταση συναλλαγές ώστε να μπορούν να εξαχθούν αξιόπιστα συμπεράσματα.

Στα πλαίσια της δραστηριότητας της, ίδια χαρακτηριστικά και πρακτικές παρατηρούνται και στις συναλλαγές της «ΜΗΤΡΙΚΗΣ», η οποία συμμετέχει στην κοινοπραξία «Κ/Ξ ΜΚ1»

5.3 Τεκμηρίωση Συναλλαγών

Κανόνες Τεκμηρίωσης των Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της παραγράφου ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, όρους, οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με τους όρους που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται κατά περίπτωση από το “Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης” και τον “Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης”. Ο “Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης” περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν. Ο “Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης” περιέχει λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου, της στρατηγικής του και των προς τεκμηρίωση συναλλαγών και όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την συγκριτική ανάλυση, τον τρόπο επιλογής και εφαρμογής της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών απαλλάσσονται οι υπόχρεοι εφόσον η αξία των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης του υπόχρεου δεν υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000 €) ή η αξία των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000 €) αθροιστικά εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της

διαχειριστικής χρήσης του υπόχρεου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000 €).

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Ν. 4172/2013 η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών ακολουθεί τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές όπως και αναφέρθηκε εκτενώς στο πρώτο κεφάλαιο.

Επιλογή Ελεγχόμενου Μέρους

Για να καθορισθεί η καταλληλότερη μέθοδος προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι η τιμή σε μία ενδοομιλική συναλλαγή ανταποκρίνεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, είναι απαραίτητο να επιλεγθεί πρώτα το συμβαλλόμενο μέρος που θα αποτελέσει τη μονάδα σύγκρισης. Η μονάδα σύγκρισης είναι η εταιρεία ή το συνδεδεμένο μέρος που συμμετέχει σε μια ενδοομιλική συναλλαγή και του οποίου οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους πρέπει να εξεταστούν χρησιμοποιώντας την πιο κατάλληλη για αυτό το μέρος μέθοδο (testedparty). Το μέρος που χρησιμοποιείται ως μονάδα σύγκρισης είναι το μέρος του οποίου οι τιμές ή τα κέρδη: α) μπορούν να επιβεβαιωθούν διότι υπάρχουν διαθέσιμα αξιόπιστα, επαρκή και πλήρη στοιχεία και β) χρειάζονται όσο το δυνατόν λιγότερες αναμορφώσεις.

Τεκμηρίωση Συναλλαγής Παροχής Υπηρεσιών από την «ΜΗΤΡΙΚΗ» προς την «Κ/Ξ ΜΚ1»

Η «ΜΗΤΡΙΚΗ» έχει παροχή υπηρεσίας προς την «Κ/Ξ ΜΚ1» για την χρήση 2017 ύψους 430.465,40€

Επιλογή Ελεγχόμενου Μέρους

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής ως καταλληλότερο μέρος για τον έλεγχο της ισχύος της αρχής των ίσων αποστάσεων επιλέχθηκε η πλευρά της εταιρείας «ΜΗΤΡΙΚΗ». Η επιλογή βασίστηκε στο γεγονός ότι η «ΜΗΤΡΙΚΗ» είναι το ευκολότερα ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής. Αυτό συμβαίνει διότι είναι ευκολότερη η αναζήτηση και ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων για την δραστηριότητα η οποία επιτελείται από την εταιρεία «ΜΗΤΡΙΚΗ» στην συναλλαγή.

Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης

1. Για την εφαρμογή της πρώτης μεθόδου της «Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής»:

Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν επιλέχθηκε διότι δεν υπάρχουν επαρκή εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Ειδικότερα, οι παραπάνω συναλλαγές αφορούν εξειδικευμένες υπηρεσίες για τις οποίες δεν μπορούν να προσδιοριστούν συγκρίσιμα έργα για τη διενέργεια αυτής της μεθόδου.

2. Για την εφαρμογή της δεύτερης μεθόδου της «Τιμής Μεταπώλησης»:

Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν επιλέχθηκε διότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσίες για τις οποίες δεν υφίσταται περίπτωση μεταπώλησης.

3. Για την εφαρμογή της τρίτης μεθόδου του «Κόστους συν κέρδος»:

Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν επιλέχθηκε διότι δεν υπάρχουν επαρκή εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπάρχουν επαρκή κοστολογικά στοιχεία προς τρίτους ανεξάρτητους πελάτες ώστε να εφαρμοστεί αξιόπιστα η συγκεκριμένη μέθοδος.

Για τους παραπάνω λόγους, επιλέχθηκε η τέταρτη μέθοδος του **«καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής»**:

Περιγραφή Προσαρμογών για την Επίτευξη Συγκρισιμότητας

Δεν απαιτήθηκαν προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας.

Εφαρμογή Επιλεγμένης Μεθόδου

Για την παροχή υπηρεσιών που παρείχε η «ΜΗΤΡΙΚΗ» προς την κοινοπραξία. Στις υπηρεσίες αυτές αντιστοιχεί αξία 430.465,40€.

Οι υπηρεσίες αυτές, πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια κοινοπραξιών με σκοπό τις μελέτες και αποτελούν συνέχεια εργασιών από προηγούμενα έργα σε προηγούμενα έτη. Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ συμβουλεύουν τη συλλογή, συνδυασμό και ανάλυση

στοιχείων για προηγούμενα έτη, που αφορούν τα συνολικά έσοδα και έξοδα που σχετίζονται με τις υπό εξέταση συναλλαγές στις επιμέρους χρονιές που πραγματοποιούνται.

Λαμβάνοντας υπόψη, λοιπόν, την προηγούμενη λειτουργική ανάλυση και τις ιδιομορφίες που παρουσιάζονται τόσο στον κλάδο των μελετών όσο και στην εταιρεία, που συμμετέχει στον κλάδο αυτόν, αναλύεται η διαχρονική κερδοφορία της υπό εξέταση κοινοπραξίας ως εξής:

Διαχρονική Κερδοφορία

Περιγραφή δείκτη	2014	2015	2016	2017
Ετήσιες τιμολογήσεις	499.869€	1.487.109€	1.305.568€	430.465,40€
Κερδοφορία έργων ανά έτος	24,73%	25,51%	26,04%	28,37%
Προοδευτικές τιμολογήσεις	499.869€	1.986.977€	3.292.546€	3.723.011.40
Προοδευτική κερδοφορία έργων	24,73%	25,31%	25,60%	25,77%

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία για τη σύγκριση του δείκτη λειτουργικού περιθωρίου κέρδους της εταιρείας «ΜΗΤΡΙΚΗ» για την προοδευτική κερδοφορία της για τα υπό εξέταση έργα. Η εταιρεία πραγματοποίησε συνολικά έσοδα 430.465,40€ από τιμολογήσεις της προς την κοινοπραξία κατά το 2017. Για τα έσοδα της αυτά προοδευτικά, και λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αποτελεσματικότητα των μελετών της επιτεύχθηκε κέρδος προ τόκων και φόρων της τάξεως του 25,77 %.

Τεκμηρίωση Συναλλαγής Υπηρεσιών Μηχανικού από το Φ.Π 1 προς την «ΜΗΤΡΙΚΗ»

Το Φ.Π 1 έχει παράσχει υπηρεσίες αξίας 60.000,00€ στην «ΜΗΤΡΙΚΗ»

Επιλογή Ελεγχόμενου Μέρους

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής ως καταλληλότερο μέρος για τον έλεγχο της ισχύος της αρχής των ίσων αποστάσεων επιλέχθηκε η πλευρά της εταιρείας «ΜΗΤΡΙΚΗ». Η επιλογή βασίστηκε στο γεγονός ότι η «ΜΗΤΡΙΚΗ» διαθέτει κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία για τη σύγκριση των τιμολογήσεων συνδεδεμένων μερών καθώς συνεργάζεται και με ανεξάρτητους με αυτήν μηχανικούς οι οποίοι την τιμολογούν.

Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης

Μέθοδος της “συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής”

Για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών εφαρμόζουμε τη μέθοδο της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής». Η σύγκριση αφορά τις τιμές που εφαρμόζονται είτε από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία σε συγκρίσιμες συναλλαγές της με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση τιμών) είτε στις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (εξωτερική σύγκριση τιμών).

Περιγραφή Προσαρμογών για την Επίτευξη Συγκρισιμότητας

Δεν απαιτήθηκαν προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας.

Εφαρμογή Επιλεγμένης Μεθόδου

Οι ανεξάρτητοι συνεργάτες μηχανικοί της εταιρείας, έχουν ομαδοποιηθεί ανάλογα με την εμπειρία και την εξειδικευμένη γνώση τους σε τεχνικά θέματα με σκοπό την επίτευξη καλύτερης συγκρισιμότητας. Το επίπεδο της ικανότητας και της εμπειρίας που διαφοροποιεί τους μηχανικούς είναι και το βασικό κριτήριο που μεταβάλλει το επίπεδο της τιμής που χρεώνουν ανά ώρα εργασίας τους. Επομένως, κρίνεται αναγκαίο η σύγκριση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων να γίνει με ανεξάρτητους μηχανικούς της ίδιας κατηγορίας. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα στοιχεία αφορούν το κόστος ανά ώρα εργασίας που επωμίζεται η «ΜΗΤΡΙΚΗ» από

τρίτους (ανεξάρτητους) μηχανικούς. Από τις συγκρίσιμες αυτές συναλλαγές προέκυψε ένα εύρος τιμών για το κόστος σε ευρώ ανά εργατώρα.

Τεκμηρίωση Συναλλαγής Λογιστικών Υπηρεσιών από το Φ.Π 2 προς την «ΜΗΤΡΙΚΗ»

Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης

Άλλη Μέθοδος

Η τεκμηρίωση και η κατάρτιση τεκμηριωτικού υλικού για συναλλαγές αμελητέας οικονομικής και επιχειρηματικής σημασίας προσθέτει ένα αντιδιαμετρικά δυσανάλογο κόστος και διαχειριστικό βάρος, κάτι το οποίο είναι αντίθετο με τις αρχές και το πνεύμα των οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.. Τέτοιου είδους συναλλαγές συχνά γίνονται στο πλαίσιο της καθημερινής λειτουργίας των συνδεδεμένων μερών και είναι αμελητέας οικονομικής σημασίας σε σύγκριση με τα οικονομικά στοιχεία των εταιρειών. Για τον λόγο αυτό τα συνδεδεμένα μέρη παρουσιάζουν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία για τις συγκεκριμένες συναλλαγές, ώστε να είναι στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου και να υπάρχει πλήρη διαφάνεια σχετικά με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, χωρίς όμως να προβαίνουν σε μια κοστοβόρα και χρονοβόρα διαδικασία κατάρτισης τεκμηριωτικού υλικού η οποία θα ξεπερνούσε κατά πολύ σε οικονομική αξία την αξία των ίδιων των συναλλαγών.

Περιγραφή Προσαρμογών για την Επίτευξη Συγκρισιμότητας

Δεν απαιτήθηκαν προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας.

Εφαρμογή Επιλεγμένης Μεθόδου

Η παραπάνω συναλλαγή αφορά την παροχή υπηρεσιών από το Φ.Π 2 προς την «ΜΗΤΡΙΚΗ». Οι συναλλαγές αφορούν λογιστικές υπηρεσίες αξίας 6.000 € και πιο συγκεκριμένα αναφέρονται σε υπηρεσίες υποβολής φορολογικών δηλώσεων και κάθε άλλου είδους δήλωσης. Η τιμολόγηση αφορούσε χρονική περίοδο 12 μηνών από 1/1/2017 έως 31/12/2017, και επομένως το μηνιαίο τίμημα ανήλθε σε 500 €,

ποσό που συνάδει με τις αγοραίες τιμές για συναφούς τύπου λογιστικές υπηρεσίες. Επίσης, η συναλλαγή αυτή αποτελεί συναλλαγή μικρής χρηματικής αξίας, και μικρής οικονομικής ουσίας και η τεκμηρίωση της οποίας ξεπερνά σε κόστος το οικονομικό όφελος της συναλλαγής. Συμπεραίνεται, λοιπόν, πως δεν παραβιάζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Τεκμηρίωση Συναλλαγής Εκμίσθωσης από τη «ΜΗΤΡΙΚΗ» προς την «Κ/Ξ ΜΚ1»

Η «ΜΗΤΡΙΚΗ» εκμισθώνει γραφεία στην «Κ/Ξ ΜΚ1» αξίας 1.200€

Επιλογή Ελεγχόμενου Μέρους

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής ως καταλληλότερο ελεγχόμενο μέρος επιλέχθηκε η πλευρά του εκμισθωτή, δηλαδή της «ΜΗΤΡΙΚΗ», διότι είναι ευκολότερη η αναζήτηση και ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων που αφορούν τρίτους ανεξάρτητους εκμισθωτές αντίστοιχων ακινήτων.

Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης

Μέθοδος της “συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής”

Περιγραφή Προσαρμογών για την Επίτευξη Συγκρισιμότητας

Δεν απαιτήθηκαν προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας.

Εφαρμογή Επιλεγμένης Μεθόδου

Η παραπάνω συναλλαγή αφορά εκμίσθωση από τη «ΜΗΤΡΙΚΗ» προς τη «Κ/Ξ ΜΚ1» για ακίνητο επί της οδού Θεσσαλονίκης 1 στη Θεσσαλονίκη επιφάνειας 100 τ.μ., συνολικής αξίας 1.200 €. Η συναλλαγή αυτή αποτελεί συναλλαγή μικρής χρηματικής αξίας, και μικρής οικονομικής ουσίας και η τεκμηρίωση της οποίας ξεπερνά σε κόστος το οικονομικό όφελος της συναλλαγής. Συμπεραίνεται, λοιπόν, πως δεν παραβιάζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Υπολογισμός Αναπροσαρμογής Φορολογητέων Κερδών

Κατόπιν της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει των κανόνων του Ο.Ο.Σ.Α. δεν βρέθηκαν αποκλίσεις στην τιμολόγηση των συναλλαγών αυτών σε σύγκριση με την αρχή των ίσων αποστάσεων και για τον λόγο αυτό δεν προκύπτει υποχρέωση αναπροσαρμογής των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης.

Κεφάλαιο 6^ο - Συμπεράσματα Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Τα προηγούμενα κεφάλαια ασχολήθηκαν με όλες τις αρχές που πρέπει να γνωρίζει όποιος ασχολείται με ενδοομιλικές συναλλαγές και στο προηγούμενο κεφάλαιο δόθηκε και ένα ιδιαίτερο παράδειγμα συναλλαγών ανάμεσα σε ένα νομικό πρόσωπο δύο φυσικά πρόσωπα με ατομικές επιχειρήσεις που όλοι συνδέονται με μία κοινοπραξία. Αυτό είναι μία Ελληνική πραγματικότητα όμως οι πολυεθνικές εταιρείες έχουν ραγδαία ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια και μαζί τους αναπτύσσονται και άλλοι είδους ζητήματα όπως είναι ο προσδιορισμός των εσόδων και εξόδων που κατανέμονται στις εταιρείες του ομίλου και ο αντικειμενικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος. Οι εταιρείες των ομίλων πρέπει να προσαρμόζονται στις ειδικές διατάξεις και νόμους που διέπουν τις συναλλαγές μεταξύ τους. Στο παράδειγμα της εν λόγω εργασίας όλες οι συναλλαγές είναι στα πλαίσια της ίδιας χώρας και δεν έχουμε μεταφορά εσόδων – κερδών ανάμεσα σε φορολογικά καθεστώτα.

Προκύπτει όμως ένα μεγάλο θέμα που αποκαλύπτει το κενό ανάμεσα στους νόμους τις διατάξεις και την πραγματικότητα. Παρουσιάζεται ένα έργο το οποίο είναι ιδιαίτερο χωρίς να υπάρχουν αρκετά συγκριτικά στοιχεία για να τεκμηριωθούν επαρκώς οι συναλλαγές. Φθάνοντας στο σημείο να αφήνεται ο τελικός έλεγχος στην φορολογική διοίκηση η οποία παλεύει να ενοποιήσει και να πιστέψει την πραγματικότητα των εργασιών. Ενώ η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω του φακέλου τεκμηρίωσης γίνεται για να μπορούν οι ελεγκτικές αρχές να εκτιμήσουν τις συναλλακτικές δραστηριότητες ανάμεσα στις εταιρείες του ομίλου και να εξασφαλίζεται ο άμεσος και αποτελεσματικός έλεγχος των συναλλαγών αυτών. Θα μπορούσε να αποφευχθεί όλη αυτή η ταλαιπωρία αν υπήρχαν επαρκέστεροι μέθοδοι τεκμηρίωσης για την παροχή υπηρεσιών και όχι μόνο δύο «αξιόπιστες», που έγιναν «αξιόπιστες» γιατί είναι μέσα στις 5 που προτείνονται από τον ΟΟΣΑ. Για την αποφυγή της καχυποψίας προσπαθούν όλοι να εναρμονιστούν με αυτές χωρίς όμως να αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα.

Είναι επιτακτική ανάγκη να μελετηθούν ξεχωριστά κατηγορίες «επαγγελματιών» και να αναπτυχθούν νέες επαρκέστερες μέθοδοι τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Τον Ιούνιο του 2018 δημοσιεύτηκαν δυο νέες εκθέσεις για κατευθυντήριες οδηγίες προς τις φορολογικές διοικήσεις για την προσέγγιση των άυλων αγαθών (ΗΤVΙ) που είναι όπως προ είπαμε δύσκολο να εκτιμηθούν στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σκοπός των νέων κατευθυντήριων γραμμών είναι να επιτευχθεί κοινή αντίληψη και πρακτική ανάμεσα στις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με τον τρόπο τεκμηρίωσης τους και φορολόγησης.

Παρατηρείτε γενικότερος εκσυγχρονισμός στις ενδοομιλικές συναλλαγές από το 2017 όπου και εκδόθηκαν οι νέες κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμολογήσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών που παρέχουν νέες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας της αρχής του τέλειου ανταγωνισμού, δηλαδή της διεθνούς συναίνεσης για την αποτίμηση, για την εταιρική φορολογία και τις διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το 2017 οι κατευθυντήριες γραμμές αντικαθιστούν τις προηγούμενες οδηγίες που εκδόθηκαν το 2006 και το 2010. Οι κατευθυντήριες οδηγίες του 2017 για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών ενσωματώνουν τις ουσιαστικές αναθεωρήσεις που έγιναν για να αντικατοπτρίζουν τις διευκρινίσεις και τις αναθεωρήσεις που συμφωνήθηκαν στις εκθέσεις του ΔΟΕΕ του ΟΟΣΑ του 2015 σχετικά με τις ενέργειες 8-10 (Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης για τη δημιουργία αξίας) και με την ενέργεια ΒΕΡS 13 (Τεκμηρίωση για τις τιμές και ανά χώρα).

Όπως αναφέραμε αναλυτικά και πιο πάνω, η Ελλάδα έχει εναρμονιστεί και με την αναθεωρημένη οδηγία της Κοινότητας που εκδόθηκε το 2017. Αναφορικά τόσο με τη βιβλιογραφική επισκόπηση όσο και με τη μελέτη περίπτωσης, δεν αντιμετωπίστηκαν εμπόδια καθώς η παγκόσμια πραγματικότητα κοντεύει να καταστήσει πραγματικότητα μόνιμη τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η Ελλάδα σε αυτό το πλαίσιο τηρεί τους Κανονισμούς, όπως άλλωστε, αποδεικνύεται και από την παραπάνω περίπτωση. Ως προτάσεις για μελλοντική έρευνα, θα μπορούσαν να είναι τόσο η σε βάθος μελέτη υποπεριπτώσεων ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως για παράδειγμα δάνεια μεταξύ συνδεδεμένων μικρότερων ποσών αλλά συχνών μεταφορών, ή ακόμα και συναλλαγές σε τρίτα μέρη τα οποία μπορεί να αποτελούν αμελητέα ποσά αλλά να ενέχουν τυχόν στοιχεία ξεπλύματος ή μεθόδευσης παράνομων δραστηριοτήτων.

Κλείνοντας, πρέπει να αναφερθεί ότι περιέχεται μια κουλτούρα στο ζήτημα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν μένει στα στενά όρια της φορολογίας αλλά μεταβαίνει στην επιστημονική διάσταση καθώς απαιτεί να αφιερώσει κανείς πολύ χρόνο για την κατανόηση και την εφαρμογή του. Συνεπώς δημιουργείτε και η ανάγκη για εξωτερικό ειδικό συνεργάτη που θα αναλάβει την εκπλήρωση αυτού του σκοπού σε συνεργασία με τις διοικήσεις και τα λογιστήρια των ομίλων.

Βιβλιογραφία

Al-Eryani, M. F., Alam, P., Akhter, S. H. (1990). Τιμές μεταφοράς determinants of U.S. multinationals. *Journal of International Business Studies*, 21, 409–425.

Alles, M., Datar, S. (1998). Strategic Transfer Price. *Management Science*, 44 (4), 451 - 461.

Aranoff, G. (2000). Τιμές μεταφοράς with technology choice and demand fluctuations in a simple manufacturing model. *Quarterly Journal of Business and Economics*, 39, 3–17.

Baldenius, T. (2008). Internal pricing, *Foundations and Trends in Accounting*, 3(4), 227-231.

Bartelsman, E. J., Beetsma, R. M. W. J. (2000). Why pay more? Corporate tax avoidance through τιμές μεταφοράς in OECD countries. *Journal of Public Economics*, 87, 2225–2252.

Barfield, J. T., Raiborn, C. A., Dalton, M. A. (1991). *Cost accounting – traditions and innovations*. St. Paul: West Publishing Company.

Benke, R.L. Jr., Edwards, J.D. (1980). *Τιμές μεταφοράς: Tehniques and Uses*, New York: National Association of Accountants.

Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., Lin, T. W. (2005). *Cost management – A strategic emphasis*. New York, NY: McGraw Hill – Irwin.

Blouin., J., L., Robinson, L., A., Seidman, J., K. (2010). Conflicting Τιμές μεταφοράς Incentives and the Role of Coordination, Tuck School of Business Working Paper, No. 74, *Social Science Research network*, [online].

Borkowski, S. C. (1997). Factors motivating τιμές μεταφοράς choices of Japanese and United States transnational corporations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 6, 25–47.

Borkowski, S. C. (2000). Τιμές μεταφοράς advance pricing agreements: Current status by country. *The International Tax Journal*, 26, 1–16.

Burke., J., J. (2011). Rethinking first principles of τιμές μεταφοράς rules, *Virginia Tax Review*, 30(3), p. 101-117.

Conover, T. L., Nichols, N. B. (2000). A Further Examination of Income Shifting Through Τιμές μεταφοράς Considering Firm Size and/or Distress, *The International Journal of Accounting*, vol. 35, 189-211.

Cooper, R. V. L. (2000). Boardroom alert: Τιμές μεταφοράς is the tax issue for multinational companies. *Directorship*, 26, 13–15.

Cravens, K. S. (1997). Examining the role of τιμές μεταφοράς as a strategy for multinational firms. *International Business Review*, 6 (2), 127-145.

Cravens, K., Shearon, W.T. (1996). An outcome-based Assessment of International Τιμές μεταφοράς Policy, *The International Journal of Accounting* 31, 4, 419-443.

Cristea, A., D., Nguyen, D., X. (2014). Τιμές μεταφοράς by multinational firms: New evidence from foreign ownerships, *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), pp. 170-202.

Dawson, P.C., Miller, K. (2000). *Transfer price determination in a multinational corporation: Decentralized decision-making, agency costs, and strategic interaction* [Electronic version], *Dissertation Abstracts International*, 60(8), 3069A.

Dean, M., Feucht, F., J., Smith, L., M. (2008). International τιμές μεταφοράς issues and strategies for the global firm, *International Auditing*, 23(1), p. 12-19.

Dogan, Z., Deran, A., Köksal, A. G. (2013). Factors influencing the selection of methods and determination of τιμές μεταφοράς in multinational companies: a case study of United Kingdom. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 3, 734–742.

Elliott, J. (1998). *International τιμές μεταφοράς: A survey of UK and non-UK Groups*. London: CIMA Publishing.

Emmanuel, C.R., Mehafdi, M. (1994). *Τιμές μεταφοράς*, London, Academic Press Ltd, 172.

Ernst & Young. (2001). Τιμές μεταφοράς 2001 global survey: Making informed decisions in uncertain times. Ανακτήθηκε από: [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing_survey_2001.pdf/\\$FILE/Transfer%20Pricing_survey_2001.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing_survey_2001.pdf/$FILE/Transfer%20Pricing_survey_2001.pdf)

Fraedrich, J. P., Bateman, C. R. (1996). Τιμές μεταφοράς by multinational marketers: Risky business. *Business Horizons*, 39, 17–22.

Gresik, T., A., Osmundsen, P. (2008). Τιμές μεταφοράς in vertically integrated industries, *International tax and public finance*, 15(3), 231-255.

Griffin, R., W., Pustay, M., W. (2010). *International Business*, 6th edition, Pearson Global Edition.

Hirshleifer J., (1956). On The Economics Of Τιμές μεταφοράς. *Journal Of Business*, 29.

Kim, S. H., Swinnerton, E., Ulferts, G. (1997). 1994 Final τιμές μεταφοράς regulations of the United States. *Multinational Business Review*, 5, 17–25.

Lakhal, S., Y. (2006). An Operational Profit Sharing and Τιμές μεταφοράς Model for Network-Manufacturing Companies, *European Journal of Operational Research*, 175(1), 543 – 565.

Lee, S. (2012). *Tax analysts in the Global Tax 50*, Norway.

Li, J. (2005). International τιμές μεταφοράς practices in New Zealand. *University of Auckland Business Review*, 7, 59–65.

Mehafdi, M. (2000). The ethics of international τιμές μεταφοράς [Electronic version], *Journal of Business ethics*, 28(4), 365-381.

OECD. (2009). *Ghidul prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale*, Editat de catre UHY Audit CD, Ed. Irecson, Bucuresti.

Pass, C. (1994). Τιμές μεταφοράς in multinational companies. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 7, 44–47.

Patroi D., Cuciureanu, F., Vigi, R. (2013). *Preturile de transfer. Inre optimizare fiscală si evaziune transfrontalieră*, Edition 2, Publishing house C.H. Beck, Bucuresti.

Schuster, P. (2015). *Transfer Prices and Management Accounting*, Springer Briefs in Accounting.

Sikka, P., Willmott, H. (2010). *The Dark Side of Τιμές μεταφοράς; Its role in the Tax Avoidance and Wealth Retentiveness*. New York: National Association of Accountants.

Templar, S. (2005). Ensuring the transfer price is right. *Articles of Merit Award Program for Distinguished Contribution to Management Accounting*, IFAC, August, 68–72.

Urquidi, A. J. (2008). An Introduction to Τιμές μεταφοράς. *New School Economic Review*, 3 (1), 27-45.

Wrappe, S. C., Milani, K., Joy, J. (1999). The transfer price is right. *Strategic Finance*, 81, 39–43.