



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

ΤΟΥ

ΚΥΠΑΡΙΣΣΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, 2020

**Αφιερώνεται στην οικογένεια μου,
που με στηρίζει τόσα χρόνια αγόγγυστα.**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος της Λογιστικής Φορολογίας και Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στην οικογένεια μου, για την ηθική και οικονομική στήριξη που μου προσέφερε κατά τα ακαδημαϊκά μου χρόνια, καθώς και για την αμέριστη δυνατότητα να κάνω πάντα το επόμενο βήμα.

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Επιβλέποντα Καθηγητή μου κ. Νεγκάκη Χρήστο, για την αμέριστη συμπαράσταση και στήριξη που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου, με συμβουλές και καθοδήγηση πάντα στο μέγιστο.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών αποτελεί τον πυρήνα του διεθνούς εμπορίου των πολυεθνικών εταιρειών. Αποτελεί θέμα ύψιστης σημασίας για όλες τις εταιρείες με διασυνοριακές καθώς και εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές και απαιτεί αποτελεσματικό φορολογικό σχεδιασμό. Η σχετική νομοθεσία προβλέπει αυστηρό πλαίσιο κανόνων για την συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις τεκμηρίωσης καθώς και ποινές για τη μη συμμόρφωση. Από την έναρξη του 2009 έως και σήμερα η χώρα μας εμφανίζει εμφανώς αύξηση του όγκο συναλλαγών ενδοομιλικού χαρακτήρα με γειτονικές χώρες, ως τρόπο αντιμετώπισης της κρίσης, μεταφέροντας φορολογικά αποτελέσματα στην αλλοδαπή.

Η Ελλάδα εισήγαγε για πρώτη φορά την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών με τους κανόνες τεκμηρίωσης το 2008 και μέχρι σήμερα έχει εναρμονιστεί με τις σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ σε ικανοποιητικό επίπεδο. Το εθνικό νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι καθορισμένο και οι υπόχρεες επιχειρήσεις οφείλουν να συμμορφώνονται, υιοθετώντας ορθολογικές πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης καθώς και την ανάλογη φορολογική συνείδηση.

Ο κύριος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το θεσμικό πλαίσιο που περιβάλλει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς και τις βασικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα και έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους σε επίπεδο ομίλου.

Λέξεις - κλειδιά: Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Φάκελος Τεκμηρίωσης, Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών, Όμιλος Επιχειρήσεων, Φοροαποφυγή, ΟΟΣΑ, ΚΦΕ, ΚΦΔ

ABSTRACT

Documentation of Transfer Pricing transaction is the core of the international trade of multinational companies. It is an issue of paramount importance for all companies with cross-border as well as domestic intra-group transactions and requires effective tax planning. The relevant legislation provides for a strict framework of rules for compliance with documentation obligations as well as penalties for non-compliance. From the beginning of 2009 until today, our country clearly shows an increase in the volume of intra-group transactions with neighboring countries, as a way of dealing with the crisis, transferring tax results abroad.

Greece first introduced the concept of intra-group transactions with the documentation rules in 2008 and to date has harmonized with the relevant OECD directives to a satisfactory level. The national legal framework governing intra-group transactions is defined and the obligated companies must comply, adopting rational intra-group pricing policies as well as the corresponding tax conscience.

The main purpose of this paper is to present the institutional framework that surrounds intra-group transactions, as well as the basic obligations of companies operating in Greece and have the obligation to document their transactions at group level.

Key words: Transfer Pricing, Documentation File, Summary Table of Information, Group of Companies, Tax Avoidance, OECD, TIC, TPC

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ABSTRACT.....	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ	ix
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	x
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3 Σκοπός	2
1.4 Δομή	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	8
3.1 Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο.....	8
3.1.1 Νομοθετική Ανάλυση.....	11
3.2 Οδηγίες Ο.Ο.Σ.Α.	15
3.3 Περιγραφή Μεθόδων Τεκμηρίωσης.....	21
3.4 Κατηγορίες Συναλλαγών Προς Τεκμηρίωση	29
3.5 Νέες κατευθύνσεις του Ο.Ο.Σ.Α.	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.....	36
4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	36

4.2Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης	37
4.3Συνοπτικός Πίνακας Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	57
4.3.1 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα.....	57
4.3.2Υπόδειγμα Συνοπτικού Πίνακα.....	57
4.4Πρόστιμα και Κυρώσεις Φάκελου Τεκμηρίωσης	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ -ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	73

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο 2008-2020, σελ.9

Πίνακας 2: Τεκμηρίωση συναλλαγών & αποστολή Συνοπτικού Πίνακα σύμφωνα με άρθρο 21 Ν.4174/2013, σελ. 32

Πίνακας 3: Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, σελ.38

Πίνακας 4: Δείκτες Ενδοομιλικής Τεκμηρίωσης , σελ. 38

Πίνακας 5: Παράδειγμα PORTER Ανάλυσης, σελ. 47

Πίνακας 6: Παράδειγμα SWOT Ανάλυσης, σελ. 49

Πίνακας 7: Απόφαση ΔΕΔ 2807/29.05.2018 σελ. 69

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ

- Εικόνα 1: Στατιστικά χαρακτηριστικά των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, σελ. 40
- Εικόνα2: Συμπεράσματα οικονομικής ανάλυσης, σελ. 41
- Εικόνα3: Μοντέλο PORTER πέντε ανταγωνιστικών δυνάμεων, σελ. 43
- Εικόνα4: SWOT Analysis, σελ. 48
- Εικόνα5: Επιτελούμενες Λειτουργίες Οντότητας, σελ. 50
- Εικόνα6: Ανάλυση Κινδύνων Οντότητας, σελ. 51
- Εικόνα7: Ομαδοποίηση Ενδοομιλικών Συναλλαγών, σελ. 53
- Εικόνα8: Στοιχεία 1ης συναλλαγής/ Α Ομαδοποίησης, σελ. 53
- Εικόνα9: Ροή τιμολογίων/Διάγραμμα ροής συναλλαγής-ομαδοποίησης, σελ. 54
- Εικόνα 10: Επιτελούμενες Λειτουργίες, σελ. 54
- Εικόνα 11: Ανάλυση Κινδύνων συναλλαγής, σελ. 55
- Εικόνα 12: Αποτελέσματα συγκριτικής ανάλυσης, σελ. 56
- Εικόνα 13: Συνοπτικός πίνακας ΚΑΠΑ ΑΒΕΕ, σελ. 59
- Εικόνα 14: Συνοπτικός πίνακας ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, σελ. 62

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Α.Α.Δ.Ε.	.....	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ε.Δ.	.....
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Ε.Λ.Τ.Ε.	.....	Επιτροπή
Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων Ε		.Λ.Π.
.....	.....	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Κ
.....	.....	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Κ.Φ.Δ.
.....	.....	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Π.Δ.	.....	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΛ.	.....	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Φ.Ε.Κ.	.....	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Ο.Ο.Σ.Α.	.....	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	.....	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
FA	.....	Formulary Apportionment - Θεωρία της
Κατανομής		
ΣΜΕΤ	.....	Συγκρίσιμη Μη Ελεγχόμενη
Τιμή		
Τ.Μ.	.....	Τιμή
Μεταπώλησης		
Κ.Σ.Κ.	.....	Κόστος Συν Κέρδος
Κ.Κ.Σ.	.....	Καθαρό Κέρδος Συναλλαγής
ΕΚ	.....	Επιμεριστικό

Κέρδος

CUP Comparable Uncontrolled Price

RPM Resale Price Method

CPM Cost Plus Method

TNMM..... Transactional Net Margin Method

PSM..... Profit Split Method

FOB..... Free On Board

CIF..... Cost Insurance Freight

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών εισήχθη στην παγκόσμια πραγματικότητα παράλληλα με την έννοια της ενοποίησης των αγορών και της αλληλεξάρτησης των εθνικών οικονομιών. Αυτή η νέα παγκόσμια τάξη συνδέεται και με την εμφάνιση ισχυρών πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων, οι οποίοι συναλλάσσονται σε χώρες ανά τον κόσμο με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και φορολογικούς συντελεστές, επιδιώκοντας τη μετατόπιση των φορολογητέων κερδών τους σε χώρες όπου η επιβάρυνση αυτών δύναται να είναι η χαμηλότερη δυνατή. Η πρακτική αυτή που υιοθετείται από έναν συνεχώς αυξανόμενο αριθμό επιχειρήσεων αποτελεί ουσιαστικά και τον ορισμό των ενδοομιλικών συναλλαγών ή του «transfer pricing», όπως έχει διαμορφωθεί διεθνώς (Φινοκαλιώτης, 2014).

Σε πολλές περιπτώσεις, παρατηρείται ότι οι όμιλοι των επιχειρήσεων, έχοντας ως πρωτεύων στόχο την αύξηση των κερδών τους στο μέγιστο βαθμό, διαθέτουν τα ίδια προϊόντα σε διαφορετικές τιμές ανάλογα με τη χώρα και την εκάστοτε τιμολογιακή πολιτική. Η διαδικασία αυτή έχει ως αποτέλεσμα να κατανέμονται τα κέρδη στις λοιπές εταιρείες του ομίλου, αυξάνοντας τη φορολογητέα βάση τους σε ένα κράτος και μειώνοντας την σε ένα άλλο, σύμφωνα με τη μέθοδο της υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης αγαθών και υπηρεσιών. Από την άλλη πλευρά, καθίσταται δύσκολος ο εντοπισμός τέτοιου είδους πρακτικών από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, ειδικά όταν πρόκειται για πολυεθνικούς ομίλους. Αν συνυπολογιστεί και το γεγονός ότι το 60% περίπου του παγκόσμιου εμπορίου πραγματοποιείται μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων, εύκολα συμπεραίνει κανείς ότι η ανάγκη ρύθμισης των ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνεται επιτακτική (E&Y, 2013).

Η Ελλάδα, μέχρι πριν από λίγα χρόνια, διέθετε διατάξεις μόνο για τις υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις, οι οποίες έτυχαν περιορισμένης εφαρμογής τόσο από τους φορολογούμενους, όσο και από τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, η παγκοσμιοποίηση των αγορών σε συνδυασμό με τη θέσπιση οδηγιών από διεθνείς οργανισμούς, όπως ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Ο.Ο.Σ.Α.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση, κατέστησαν σαφές ότι πρέπει να διαμορφωθεί και να υιοθετηθεί ένα νομικό πλαίσιο που να περικλείει τον έλεγχο της ενδοομιλικής τιμολόγησης (Τσουρουφλής, 2010).

Παρά όμως το γεγονός ότι οι οδηγίες περί ενδοομιλικών συναλλαγών, που έχουν εκδοθεί από τον Ο.Ο.Σ.Α. αφορούν αποκλειστικά πολυεθνικούς ομίλους, στην παράγραφο 16 του Προλόγου αναφέρεται ότι «τα κράτη – μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. ενθαρρύνονται να ακολουθούν αυτές τις οδηγίες στις τοπικές τους πρακτικές που αφορούν ενδοομιλικές τιμολογήσεις». Παρατηρείται λοιπόν και σε επιχειρήσεις που ανήκουν σε ελληνικό όμιλο, ο οποίος δεν είναι πολυεθνικός, ότι υπάρχει κίνδυνος φοροαποφυγής, υπό την έννοια ότι εάν σε έναν όμιλο ανήκει μία εταιρεία η οποία είναι κερδοφόρα και μία άλλη, η οποία φέρει ζημίες, μπορεί να πραγματοποιηθεί μεταφορά κερδών από την πρώτη στη δεύτερη με την επιδίωξη να μειωθεί το τελικό φορολογικό βάρος του ομίλου (Μουστάκης, 2014).

1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η παρούσα εργασία καλείται να απαντήσει σε ερωτήματα σχετικά με την ποιότητα , αποτελεσματικότητα, αλλά και αναφορικά με τη διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ενδεικτικά θα μπορούσαν να αναφερθούν τα παρακάτω ερωτήματα : Ποια είναι η ευθύνη του ελεγκτή ; Τι είναι ο φάκελος τεκμηρίωσης και πώς ορίζονται οι ευθύνες και οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων ; Ποιο είναι το ιδανικότερο μοντέλο τεκμηρίωσης; Ποια τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή του συγκεκριμένου μοντέλου;

1.3 Σκοπός

Ως στόχος της εργασίας ορίζεται η συνοπτική παρουσίαση του ελληνικού νομικού πλαισίου που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε συνδυασμό με τις διατάξεις του διεθνούς δικαίου, η ανάδειξη της αναγκαιότητας τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και τέλος η καταγραφή των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται κυρίως σε εγχώριο επίπεδο.

Παράλληλα, γίνεται προσπάθεια κατανόησης του θεσμικού πλαισίου που περικλείει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες, καθώς και οι παραδεκτοί μέθοδοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών, ενώ τέλος παρατίθεται το περιεχόμενο ενός φακέλου τεκμηρίωσης, αλλά και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.

Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά στις τελευταίες εξελίξεις που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, μετά και την υιοθέτηση του Σχεδίου Δράσης κατά της Διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, γεγονός που αποδεικνύει ότι το ζήτημα

των ενδοομικών συναλλαγών απασχολεί και θα απασχολεί διαχρονικά πολλές χώρες παγκοσμίως, συμπεριλαμβανομένου και την Ελλάδα. Δεδομένων των συνθηκών, γίνονται ολοένα και περισσότερες προσπάθειες στήριξης του θεσμικού πλαισίου, έτσι ώστε να συμβαδίζει με τη σύγχρονη πραγματικότητα, αλλά και να διευκολύνει το έργο των επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο θεσμός αυτός είναι σχετικά πρόσφατος.

1.4Δομή

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από ένα πρώτο κεφάλαιο που έχει ως στόχο να εισάγει τον αναγνώστη στο θέμα το οποίο πραγματεύεται και από πέντε συνολικά κεφάλαια στο κύριο μέρος. Στο εισαγωγικό κεφάλαιο παρουσιάζεται συνοπτικά η έννοια της εννοομικής τιμολόγησης, καθώς και η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός κοινού διεθνούς πλαισίου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο , γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας , στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το νομοθετικό πλαίσιο που περιβάλλει τις ενδοομικές συναλλαγές με αναφορά στις κατευθύνσεις και οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. καθώς και των μεθόδων τεκμηρίωσης των συναλλαγών .

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται το πλαίσιο και το περιεχόμενο ενός φακέλου τεκμηρίωσης, όπως συγκροτείται από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, περιλαμβάνει επίσης μια πρακτική παρουσίαση μιας υποθετικής εταιρείας εστιάζοντας στα βασικότερα σημεία ενός φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών, όπως καταρτίζεται και υποβάλλεται τελικά στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται συμπεράσματα και προτάσεις για την βελτίωση της διαδικασίας, καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα για την διασφάλιση των δημοσίων εσόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Το ζήτημα των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει κεντρίσει σε μεγάλο βαθμό πληθώρα οικονομολόγων καθώς και εταιριών που το θέμα τους αφορά . Το φαινόμενο του «transferpricing» έχει αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και συζήτησης για πολλά χρόνια, τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο. Οι αναφορές και οι αναλύσεις πολυάριθμες, ιδίως όμως στη Διεθνή βιβλιογραφία και όχι τόσο στην Ελληνική . Παρά το γεγονός ότι το πρώτο άρθρο όσον αφορά το θέμα καταγράφεται στη δεκαετία του '50, και το οποίο αφορούσε θέματα διαχείρισης των Εταιριών, στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει λόγος σε άρθρα της τελευταίας της δεκαετίας.

Στη συμβατική λογιστική βιβλιογραφία, η ενδοομιλική τιμολόγηση παρουσιάζεται ως μια τεχνική για τη βέλτιστη κατανομή των δαπανών και των εσόδων μεταξύ των τμημάτων , των θυγατρικών και των κοινοπραξιών μέσα σε μια ομάδα συνδεδεμένων οντοτήτων . Τα άρθρα που μελετώνται αφορούν τη μελέτη και την ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης, και σχετίζονται με θέματα φορολογίας, αφού πλέον οι φορολογικές αρχές των Κρατών έχουν εξελιχθεί. Έχουν γίνει πολύ πιο σκληρές ως προς την αντιμετώπιση του transferpricing, με τις πολυεθνικές εταιρίες να επικεντρώνονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση και να της χρησιμοποιούν προκειμένου να μεταφέρουν κέρδη μέσα από την εκμετάλλευση των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων που επικρατούν σε όλο το κόσμο (Dean, Feucht, &Smith, 2008).

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται όλα τα κρίσιμα σημεία της ήδη υπάρχουσας γνώσης πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές , αναλύοντας με κριτικό τρόπο ένα σώμα δημοσιευμένων εργασιών.

Από τους πρώτους που προσπάθησαν να προσεγγίσουν το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών ήταν ο Hirschleifer(1956) δίνοντας μια ερμηνεία για τον τρόπο λειτουργίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στην δημοσίευσή του , επικεντρώνεται με βάση την αρχή της ανάλυσης της οικονομικής θεωρίας , στον προσδιορισμό της βέλτιστης τιμής του προϊόντος (που θα είναι το αντικείμενο της ενδοομιλικής συναλλαγής) με την οποία θα έχει την μεγιστοποίηση των κερδών του ομίλου.

Ο Horst (1971) εξετάζει από θεωρητική άποψη πως σε μια μονοπωλιακή επιχείρηση τα τιμολόγια και οι φορολογικοί συντελεστές επηρεάζουν τη βέλτιστη παραγωγή και την στρατηγική της τιμολόγησης που δραστηριοποιείται σε δύο διαφορετικές χώρες. Στο πλαίσιο αυτό, ο Horst κάνει αναλύσεις μερικής ισορροπίας αποδεικνύοντας ότι ειδικά το σημείο της συνάρτησης οριακού κόστους και το ύψος των δασμών εισαγωγής - εξαγωγής είναι σημαντικοί παράγοντες που καθορίζουν την στρατηγική της επιχείρησης για μεγιστοποίηση των κερδών.

Οι Grubert και Mutti (1991) χρησιμοποιώντας στην έρευνα τους στοιχεία από κερδοφόρες θυγατρικές σε 33 χώρες το 1982, απέδειξαν ότι τα ποσοστά των χρηματοποστολών και των τιμολογίων έχουν σημαντική επίδραση επί την στρατηγική μετατόπιση των κερδών των πολυεθνικών εταιρειών και ότι υπάρχει άμεση σχέση στον κατασκευαστικό τομέα μιας χώρας, μεταξύ των άμεσων ξένων επενδύσεων και τον φορολογικό συντελεστή της χώρας υποδοχής. Η σχετιζόμενη κερδοφορία μετράται ως κέρδος μετά τη φορολογία ως ποσοστό των καθαρών πωλήσεων. Σε αυτή την μελέτη τους, οι Grubert και Mutti δείχνουν ακόμα ότι μια επιχείρηση σε μια χώρα με φορολογικό συντελεστή 40% θα υποβάλει έκθεση κερδών 5,6% των πωλήσεων, σε σύγκριση με 12,6% σε μια χώρα με συντελεστή φόρου 20%, «ceteris paribus». Καταλήγοντας, τα εμπειρικά αποτελέσματα τους δείχνουν μια συσχέτιση αντίστροφη μεταξύ της φορολογίας και των φορολογικών κερδών των επιχειρήσεων.

Στην συνέχεια ο Kant(1995) αποδεικνύει ότι ο «βαθμός της κυριότητας» έχει επιρροή στις ενδοομιλικές συναλλαγές, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις έχουν την τάση να απομακρύνουν τα κέρδη από τις θυγατρικές εταιρείες στις οποίες έχουν μικρό βαθμό κυριότητας. Επιπλέον, η δυνατότητα να αναβάλουν τους φόρους των εισοδημάτων που προέρχεται από τις επιχειρήσεις που διακλαδώνονται σε χώρες εκτός της μητρικής, επηρεάζει σημαντικά το ενδοεπιχειρησιακό εμπόριο. Τέλος, ο Kant καταλήγει δηλώνοντας, ότι η φύση των εσωτερικών συναλλαγών αλλάζει από «αποδοτική σε παράξενα χειραγωγημένη», λόγω των παραγόντων που αναφέρθηκαν παραπάνω, ενώ διαπιστώνει ότι διαφέρει σημαντικά από το εμπόριο μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.

Μια εργασία από τους Elitzur και Mintz(1996) εξετάζει τον ρόλο των κανόνων transfer pricing σε φορολογικό πλαίσιο, μεταξύ δύο χωρών που δραστηριοποιείται ένας όμιλος επιχειρήσεων και μέσα από μια θεωρητική άποψη καταλήγει ότι οι χώρες που δέχονται τις θυγατρικές θα μπορούσαν ακόμα και να αυξήσουν τα ποσοστά της φορολογίας τους σε αυτές τις ξένες επιχειρήσεις, αν γίνονταν κάποιες αλλαγές στην παραγωγικότητα και

το κόστος, όπου θα προκαλούσαν υψηλότερα κέρδη στην πολυεθνική. Ενώ, η εναρμόνιση θα οδηγούσε σε χαμηλότερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή για τις πολυεθνικές εταιρείες. Σύμφωνα λοιπόν με τους Elitzur και Mintz, αυτό θα βελτίωνε όχι μόνο τα φορολογικά έσοδα για τις δύο χώρες, αλλά θα βελτίωνε και την συνολική κοινωνική πρόνοια από την ανακατανομή των πόρων στη διεθνή οικονομία.

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών εξετάζεται και στην ελληνική βιβλιογραφία με τον Τσουρουφλή (2010), ο οποίος στο βιβλίο του πραγματεύεται την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και μέσα από την συστηματοποίησή τους αναδεικνύει τα ιδιαίτερα στοιχεία του Ελληνικού δικαίου. Ακόμα, αναφορά γίνεται και από τον Μουστάκη (2014), ο οποίος αναλύει τα θέματα των ενδοομιλικών συναλλαγών κάτω από το πρίσμα των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ και αναδεικνύει τα προβλήματα ενός οικονομικού ελέγχου σε τέτοιες συναλλαγές. Επικεντρώθηκε τόσο στο διεθνές και εσωτερικό θεσμικό πλαίσιο για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, όσο και στους φορολογούμενους και τις υποχρεώσεις που αυτοί έχουν, όπως προβλέπονται από την νομοθεσία που θεσπίστηκε στην Ελλάδα. Κάνει, επίσης, λόγο στους τρόπους που ελέγχονται φορολογικά οι ενδοομιλικές συναλλαγές, δίνοντας έμφαση στις ικανότητες αλλά και δυνατότητες που έχουν οι φορολογικοί ελεγκτές για τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου στις τιμολογήσεις επιχειρήσεων που εντάσσονται σε πολυεθνικές εταιρίες/ ομίλους.

Μία ακόμη έρευνα του 2015, η οποία πραγματοποιήθηκε από τον Harraz μελετά το παγκόσμιο σύστημα εφοδιαστικής αλυσίδας και κατά πόσο μέσα σε αυτή οι τιμές μεταβίβασης, τα τελωνεία και η έμμεση φορολογία συνδέονται. Η αλυσίδα εφοδιασμού μπορεί και ρυθμίζει την τιμή μεταφοράς, κάνει αποτίμηση σε αγαθά παραλαβής καθώς καθορίζει και την τιμολόγηση. Στις περισσότερες πολυεθνικές εταιρίες, οι τιμές μεταβίβασης, τα τελωνεία και η έμμεση φορολογία είναι άρρηκτα συνδεδεμένα. Μπορεί στα περισσότερα συστήματα πολυεθνικών εταιριών τα παραπάνω να λειτουργούν ανεξάρτητα, ωστόσο τα κοινά ανάμεσα τους είναι αρκετά. Σύμφωνα με την έρευνα, κάθε φορολογικό στέλεχος επιδιώκει την κατασκευή ενός υπερσύγχρονου συστήματος εφορίας, το οποίο θα υποστηρίζει την ανάπτυξη της εταιρείας στο σύνολο της, θα διασφαλίζει τη συμμόρφωση σε κάθε χώρα, όπου δραστηριοποιείται και θα μειώνει παράλληλα τα έξοδα της.

Σύμφωνα με τον Παπαδάκη (2016), το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, τώρα, περιλαμβάνει μια σειρά παραγόντων οι οποίοι είναι: η αποτελεσματικότητα της οργάνωσης, η κουλτούρα της επιχείρησης, η εκμετάλλευση και ο συνδυασμός των κάθε μορφής πόρων και γενικά ο βαθμός υλοποίησης της αποστολής της επιχείρησης. Εξετάζοντας τους παραπάνω

παράγοντες είναι δυνατόν να αναγνωρισθούν οι πόροι και οι ικανότητες της επιχείρησης οι οποίοι θα οδηγήσουν στην καταγραφή των δυνάμεων και των αδυναμιών της.

Σε έρευνα που διεξήχθη το 2018 από την Karpenko εξετάστηκαν επιχειρήσεις, οι οποίες κατά την υλοποίηση συναλλαγών τους δημιουργούνταν προβλήματα όσον αφορά τη λογιστική των τιμών των ενδοομικών συναλλαγών. Βασική της επισήμανση αποτέλεσε η απουσία της θεωρητικής μελέτης στη συγκριτική διαδικασία των τιμών ενδοομικών συναλλαγών. Βασική επιδίωξη του άρθρου της, ήταν ο προσδιορισμός της ουσίας και των κύριων σταδίων της ανάλυσης συγκρισιμότητας στις τιμές ενδοομικών συναλλαγών. Για την εξαγωγή συμπερασμάτων επιλέχθηκαν από την συντάκτρια ποικίλες μέθοδοι εξέτασης αλλά και γραφικών παραστάσεων. Στην έρευνα εξετάστηκαν τόσο οι ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές κατά την εφαρμογή των τιμών ενδοομικών συναλλαγών όσο και των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την σύγκριση των πρακτικών. Επιπλέον, στην έρευνα μελετήθηκαν οι παράγοντες επιρροής της τιμής μιας εμπορικής συναλλαγής, οι τυχόν επιδράσεις από τη μέθοδο της ενδοομικής τιμολόγησης, καθώς και οι κίνδυνοι που εγκυμονούν. Τέλος, με την έρευνα αυτή συμπεραίνεται πως η χρήση διεθνών βάσεων δεδομένων συνίσταται αναγκαία προκειμένου να υπάρξει μία ανάλυση συγκρισιμότητας πιο εμπειριστατωμένη (Karpenko, 2018).

Σε άλλη έρευνα, που χρονολογείται επίσης στο 2018 και η οποία διεξήχθη από τους Davies, Martin, Parent και Toubal, μελετήθηκαν πολυεθνικές επιχειρήσεις οι οποίες υλοποιούσαν ενδοομικές συναλλαγές. Παρατηρήθηκε το εξής ότι οι τιμές ανάμεσα στις πολυεθνικές είχαν συστηματική απόκλιση από εκείνες που θα καθορίζονταν με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, προκειμένου να αποφευχθεί η φοροαποφυγή. Από την έρευνα, με τη χρησιμοποίηση στοιχείων γαλλικής επιχείρησης και με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων διαπιστώθηκε πως φοροαποφυγή δεν υφίσταται (Davies, et al, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο

Η προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής και τα τεχνάσματα των πολυεθνικών επιχειρήσεων προς την κατεύθυνση αυτή κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη καθιέρωσης ενός ρυθμιστικού πλαισίου, προσανατολισμένου σε θέματα που αφορούν κυρίως τις διεθνείς συναλλαγές. Η Ελλάδα είναι μία από τις χώρες που τα τελευταία χρόνια ενσωμάτωσε στην εθνική της νομοθεσία διατάξεις σχετικές με την ενδοομιλική τιμολόγηση, σε μία προσπάθεια να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις. Μια πρώτη προσέγγιση έγινε το έτος 2008 από το Υπουργείο Ανάπτυξης με την καθιέρωση του Νόμου 3728/2008, ο οποίος εισήγαγε για πρώτη φορά στην Ελλάδα τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Έκτοτε, σημαντικές αλλαγές έχουν συντελεστεί, με σκοπό την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το ζήτημα του *Transfer pricing* αφορά τον καθορισμό του τμήματος ή του ανταλλάγματος, που χρεώνει η εκάστοτε συνδεδεμένη επιχείρηση, με βάση το νόμο, στις συναλλακτικές σχέσεις που αναπτύσσει με κάθε άλλη επιχείρηση σε εθνικό αλλά και διεθνές επίπεδο (Τσιρίκος, & Ζαφειρόπουλος, 2004). Ωστόσο, η εφαρμογή της πρακτικής αυτής έχει επιπτώσεις. Από τη μία, έχει επιπτώσεις στην αγορά, η οποία πλήττεται εξαιτίας της τεχνητής διόγκωσης του κόστους τόσο των αγαθών όσο και των υπηρεσιών του ομίλου. Αυτή η τεχνητή διόγκωση του κόστους δεν αφήνει ανεπηρέαστες τις τιμές που θα απευθυνθούν στους καταναλωτές, αφού οι τιμές των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι δυσανάλογες. Από την άλλη, οι επιπτώσεις αφορούν το φορολογικό κομμάτι, αφού επιδιώκεται η αποτροπή της ορθής εκτίμησης και του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Αυτό υποδηλώνει μία κατάσταση φοροδιαφυγής, η οποία είναι παράνομη, ή καλύτερα φοροαποφυγής η οποία είναι νόμιμη και σίγουρα πιο ανεκτή έννοια (Φορτσάκης, & Αναστόπουλος, 2003).

Το ελληνικό νομικό πλαίσιο το οποίο περιβάλλει τις ενδοομιλικές

συναλλαγές παρουσιάζεται σχηματικά κατωτέρω:

Πίνακας 1: Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο 2008-2020

2008-2011	
N. 3728/2008, Αρθ. 26	«Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις - Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών»
2011-2014	
N.2238/1994, Αρθ. 39, 39α, 39β, 39γ	«Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»
N.3775/2009, Αρθ. 2	«Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις»
N.4110/2013, Αρθ. 11	«Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»
2014-2020	
N.4172/2013, Αρθ. 2, 50, 72	«Φορολογία εισοδήματος»
N.4174/2013, Αρθ. 21, 22, 56	«Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»
N.4337/2015, Αρθ. 3 τροπ. του αρθ. 56 N.4174/2013	«Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων»
N.4484/2017	«Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις»

Λοιπές αποφάσεις που διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

- ΠΟΛ 1284/2013 «Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της. Ειδικότερο

περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, σχετικά παράβολα, διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, τύπος και περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4174/2013»

- ΠΟΛ 1097/2014 και τροποποίηση της με την ΠΟΛ 1144/2014 «Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν.4174/2013»
- ΠΟΛ 1142/2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013»
- ΠΟΛ 1227/2015 «Χρήση βάσεων δεδομένων»
- ΠΟΛ 1093/2015 «Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εμποροβιομηχανικών εταιρειών που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του α.ν. 89/1967»
- ΠΟΛ 1129/2017 «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών – Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το Ν. 2216/1994 (Α'83)»
- ΠΟΛ 1049/2017 «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος»
- Υπ' αρ. 10025/23.4.2015 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων, λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης»
- Υπ' αρ. 302/9.1.2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 - Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»
- Υπ' αρ. 8907/6.4.2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί της υποχρέωσης τήρησης

των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»

- ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016 «Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του Ν.4174/2013»
- ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016 «Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993»

3.1.1 Νομοθετική Ανάλυση

Νόμος 4172/2014, άρθρο 2

Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

- 1) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,
- 2) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,
- 3) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,
- 4) «νομική οντότητα»: κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης [1] και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,
- 5) «υπόχρεος σε παρακράτηση»: κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,
- 6) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,

7) «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:

αα) 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,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος 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,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή 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(Σκουζός, 2018)

Νόμος 4410/2016, άρθρα 40 και 56

Άρθρο 40

Παράγραφοι 6α και 6β

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6.α. του άρθρου αυτού το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 του Κ.Φ.Δ. αντικαθίσταται ως εξής: «Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία». Με την παράγραφο 6.β. του άρθρου αυτού ορίστηκε ότι «η προηγούμενη περίπτωση εφαρμόζεται για φακέλους τεκμηρίωσης που καταρτίζονται για συναλλαγές φορολογικών ετών που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά».

Παράγραφος 7

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του Ν.4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες».

Παράγραφοι 8α και 8β

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8.α. του άρθρου αυτού στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν.4174/2013 που αναφέρεται στην έκδοση απόφασης αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι λέξεις «εκατόν είκοσι (120) ημερών» αντικαθίστανται από τις λέξεις «δεκαοκτώ (18) μηνών». Με την παράγραφο 8.β. του άρθρου αυτού στην ίδια ως άνω παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν.4174/2013 προστίθεται τελευταίο εδάφιο ως εξής: «Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερος χρόνος για την έκδοση της απόφασης του πρώτου εδαφίου και μέχρι τριάντα έξι (36) μήνες από την υποβολή της αίτησης».

Παράγραφος 9α

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9α του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η περίπτωση (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που η φορολογική διοίκηση διενεργεί έλεγχο από το γραφείο αξιολογεί εκτός των στοιχείων που έχει στην κατοχή της (οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, έγγραφα ή πληροφορίες που περιήλθαν από τρίτους) και τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο κατόπιν σχετικής πρόσκλησης από τη φορολογική διοίκηση.

Παράγραφος 10

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν

ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Τέλος η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Παράγραφος 11α

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11α του άρθρου αυτού τροποποιούνται οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 του Κ.Φ.Δ. και προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις που παρίσταται ανάγκη να εισέλθει η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην κατοικία του φορολογούμενου, εκτός από τη σχετική εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα για την πραγματοποίηση του ελέγχου, απαιτείται και η παρουσία δικαστικού λειτουργού .

Παράγραφος 11β

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11β τροποποιούνται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. και προβλέπονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Ειδικότερα με τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί επανέλεγχο στις περιπτώσεις που προκύπτουν νέα στοιχεία, δηλαδή στοιχεία που δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Παράγραφος 12

Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 αντικαθίστανται οι λέξεις «αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου» με τις λέξεις «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου».

Άρθρο 56

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 αντικαταστάθηκαν τα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 (Α'170). Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο

μητρώο του ν.3693/2008 (Α'174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό, το οποίο πλέον είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις. Με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνταν στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 αντικαταστάθηκε το έκτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις οι εταιρείες και οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοσή του σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή σε διαφορετικό ελεγκτικό γραφείο. Η ως άνω υποχρέωση, η οποία δεν υπήρχε στις προϊσχύουσες διατάξεις, ισχύει για τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 αντικαταστάθηκε το έβδομο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4174/2013, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη και η μη έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 40 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 50 της παρ. 2 του Ν.4223/2013 (Α' 287), το οποίο προέβλεπε ότι οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις καταργήθηκε η φράση «και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά» κι επομένως εξακολουθεί να ισχύει η διαδικασία έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 τίθενται σε ισχύ για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016.

3.2Οδηγίες Ο.Ο.Σ.Α.

Όταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι όροι των εμπορικών και οικονομικών τους σχέσεων (π.χ. η τιμή των προϊόντων ή των υπηρεσιών και οι όροι της συναλλαγής) κανονικά προσδιορίζονται από τις δυνάμεις της αγοράς. Ωστόσο, όταν συγγενείς επιχειρήσεις συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι εμπορικές και οικονομικές τους σχέσεις μπορεί να μην επηρεάζονται κατά τον ίδιο τρόπο από τις εξωτερικές δυνάμεις της αγοράς, παρόλο που μπορεί συχνά να επιζητούν να αντιγράψουν τη δυναμική των δυνάμεων της αγοράς στις μεταξύ τους συναλλαγές.

Δεν θα πρέπει να γίνεται εκ προοιμίου δεκτό ότι οι όροι των οικονομικών και εμπορικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφέρουν ανατιολόγητα από αυτούς που επικρατούν στην αγορά. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις πολυεθνικών ομίλων συχνά εμφανίζουν σημαντικό βαθμό αυτονομίας και συχνά διαπραγματεύονται η μία την άλλη σαν να ήταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις ανταποκρίνονται στις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, τόσο στις σχέσεις τους με τρίτους όσο και στις σχέσεις τους με συγγενείς επιχειρήσεις. Για παράδειγμα, διευθυντικά στελέχη των κατά τόπο θυγατρικών μπορεί να ενδιαφέρονται να έχουν καλές αποδόσεις κερδών και κατά συνέπεια δεν θα αποδέχονταν τιμές στις ενδοομιλικές τους συναλλαγές που θα μείωναν τα κέρδη τους. Οι αρχές θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι οι πολυεθνικοί όμιλοι επιχειρήσεων – από πλευράς διοίκησης – έχουν κίνητρο να υιοθετούν τιμές συμβατές με την αρχή των ίσων αποστάσεων για να μπορούν να κρίνουν την πραγματική απόδοση των διαφόρων κέντρων κέρδους που υπάρχουν σε αυτούς. Οι αρχές θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους αυτές τις παραμέτρους κατά την επιλογή και διεξαγωγή των σχετικών ελέγχων. Μερικές φορές μπορεί οι σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επηρεάζουν το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων. Ως εκ τούτου, η ένδειξη περί ύπαρξης σκληρής διαπραγμάτευσης δεν είναι από μόνη της ικανή να τεκμηριώσει ότι οι συναλλαγές είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Όταν οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις δεν αντανακλούν τις δυνάμεις της αγοράς και την αρχή των ίσων αποστάσεων, οι φορολογικές υποχρεώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τα φορολογικά έσοδα των χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένες μπορεί να αλλοιωθούν(Dean, Feucht, &Smith, 2008).

Έτσι, τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συμφώνησαν ότι, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορούν να αναμορφώνονται έτσι ώστε να διορθωθούν αυτές οι αλλοιώσεις και μ' αυτό τον τρόπο να διασφαλίζεται η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Η επιτακτική διατύπωση της αρχής των ίσων αποστάσεων δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, που αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που γίνονται από κράτη μέλη του ΟΟΣΑ αλλά και από έναν αυξανόμενο αριθμό μη μελών. Το άρθρο 9 προβλέπει:

«(Όταν) στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δυο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων, επικρατούν ή επιβάλλονται όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».

Επιζητώντας να αναμορφώσει τα κέρδη με αναφορά στους όρους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες συναλλαγές και συγκρίσιμες περιστάσεις, η αρχή των ίσων αποστάσεων αντιμετωπίζει τα μέλη ενός πολυεθνικού Ομίλου ως να ενεργούν σαν ξεχωριστά πρόσωπα, και όχι παρά σαν αχώριστα μέρη μιας μοναδικής ενιαίας επιχείρησης. Καθώς η προσέγγιση αυτή αντιμετωπίζει τα μέλη ενός πολυεθνικού Ομίλου σαν να ήταν ανεξάρτητα πρόσωπα, η προσοχή επικεντρώνεται στη φύση των συναλλαγών μεταξύ αυτών των μελών.

Μια πρακτική δυσκολία που προκύπτει κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί να εμπλέκονται σε συναλλαγές που οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν θα πραγματοποιούσαν. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να μην έχουν απαραίτητα ως κίνητρο την αποφυγή της φορολογίας, αλλά μπορεί να γίνονται γιατί, κάνοντας συναλλαγές μεταξύ τους, τα μέλη του πολυεθνικού Ομίλου αντιμετωπίζουν διαφορετικές εμπορικές συνθήκες σε σύγκριση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Για παράδειγμα, μια ανεξάρτητη Εταιρεία μπορεί να μην είναι διατεθειμένη να πωλήσει ένα άυλο στοιχείο (π.χ. το δικαίωμα εκμετάλλευσης των αποτελεσμάτων όλων των μελλοντικών ερευνών) για συγκεκριμένη τιμή, εάν το πιθανό κέρδος από το άυλο στοιχείο δεν μπορεί να εκτιμηθεί επαρκώς και υπάρχουν άλλα μέσα εκμετάλλευσης του. Σε μια τέτοια περίπτωση, μια ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί να μη θελήσει να ρισκάρει μια πώληση γιατί το αντάλλαγμα θα μπορούσε να μην καλύπτει το ενδεχόμενο να γίνει το άυλο στοιχείο ιδιαίτερα κερδοφόρο.

Κατά παρόμοιο τρόπο, ο κύριος κάποιου άυλου στοιχείου μπορεί να είναι διστακτικός στο να συνάψει συμφωνίες παραχώρησης της χρήσης του σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις φοβούμενος τη μείωση της αξίας του άυλου. Αντίθετα, ο κύριος του άυλου στοιχείου μπορεί να είναι διατεθειμένος να προσφέρει σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις όρους που είναι λιγότερο

περιοριστικοί, γιατί η χρήση των άυλων μπορεί να ελεγχθεί πιο στενά. Εξάλλου δεν υπάρχει κίνδυνος για τα συνολικά κέρδη του ομίλου από μια τέτοιου είδους συναλλαγή. Μια ανεξάρτητη επιχείρηση σε τέτοιες περιστάσεις θα μπορούσε να εκμεταλλευτεί το άυλο καθεαυτό ή να το παραχωρήσει σε μια άλλη ανεξάρτητη επιχείρηση για μια περιορισμένη χρονική περίοδο (ή πιθανώς με την πρόβλεψη να μπορεί να αναμορφώσει καταβαλλόμενο αντάλλαγμα). Εντούτοις, υπάρχει πάντα ο κίνδυνος το άυλο στοιχείο να μην έχει την αξία που φαίνεται να έχει. Επομένως, μια ανεξάρτητη επιχείρηση έχει την επιλογή είτε να πουλήσει το άυλο στοιχείο, για να μειώσει έτσι τον κίνδυνο και να διασφαλίσει το κέρδος, είτε να το εκμεταλλευτεί αναλαμβάνοντας τον κίνδυνο το σχετικό κέρδος να είναι μικρότερο από αυτό που θα μπορούσε να κερδηθεί με την πώληση του άυλου. Όταν λοιπόν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις σπάνια κάνουν συναλλαγές σαν αυτές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολο να εφαρμοστεί γιατί υπάρχει ελάχιστη ή έμμεση μόνο ένδειξη για το ποιές συνθήκες θα επικρατούσαν από ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Τόσο οι αρχές όσο και οι φορολογούμενοι, έχουν συχνά δυσκολία στο να συλλέξουν επαρκείς πληροφορίες για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Καθώς η αρχή των ίσων αποστάσεων απαιτεί συνήθως από τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές να εκτιμούν τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ανεξάρτητων επιχειρήσεων και να τις συγκρίνουν με τις συναλλαγές και δραστηριότητες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η άσκηση αυτή μπορεί να απαιτεί ένα σημαντικό όγκο δεδομένων. Οι πληροφορίες που είναι διαθέσιμες μπορεί να είναι ατελείς και δύσκολο να ερμηνευτούν. Άλλες πληροφορίες, αν υπάρχουν, μπορεί να είναι δύσκολο να ληφθούν για λόγους που σχετίζονται με τη γεωγραφική θέση της ελεγχόμενης επιχείρησης ή εκείνης των μερών από τα οποία θα πρέπει να ληφθούν. Επιπρόσθετα, μπορεί να μην είναι δυνατό να ληφθούν πληροφορίες από ανεξάρτητες επιχειρήσεις για λόγους εμπιστευτικότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, σχετική πληροφόρηση για κάποια ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί απλά να μην υπάρχει. Θα πρέπει να τονιστεί σ' αυτό το σημείο ότι, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών χρεώσεων δεν είναι μια ακριβής επιστήμη, αλλά απαιτεί την άσκηση κρίσης από αμφοτέρους, αρχές και επιχειρήσεις.

Σε κάποιες περιπτώσεις είναι πιθανόν η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων να καταλήγει σε ένα μοναδικό αριθμό (μοναδική τιμή ή περιθώριο κέρδους) που είναι το πλέον αξιόπιστο για να προσδιορίσει το αν οι όροι της συναλλαγής είναι σύμφωνοι με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, επειδή το transfer pricing δεν είναι μια ακριβής επιστήμη, θα υπάρχουν επίσης πολλές περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της πιο κατάλληλης

μεθόδου ή μεθόδων θα καταλήγει σε εύρος τιμών που θα είναι όλες σχετικά ίσης αξιοπιστίας. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, οι διαφορές στις τιμές που περιλαμβάνονται στο εύρος μπορεί να οφείλονται στο γεγονός ότι η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων αποτελεί γενικά μόνο μια προσέγγιση των όρων που θα είχαν επικρατήσει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Είναι επίσης πιθανόν οι διαφορετικές τιμές του εύρους να αντανακλούν το γεγονός ότι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις που λαμβάνουν μέρος σε συγκρίσιμες συναλλαγές, κάτω από συγκρίσιμες περιστάσεις, δεν θα μπορούσαν να υιοθετήσουν ακριβώς την ίδια τιμή για τη συναλλαγή. Επιπλέον, σε μερικές περιπτώσεις, δεν θα έχουν όλες οι υπό εξέταση συγκρίσιμες συναλλαγές ίδιο βαθμό συγκρισιμότητας. Άρα, ο προσδιορισμός τιμής, που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, απαιτεί απαραίτητα την άσκηση καλής κρίσης. Η χρήση ενός εύρους τιμών μπορεί να είναι ιδιαίτερα κατάλληλη όπου εφαρμόζεται, σαν τελευταία λύση, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (OECD, 2010).

Μπορεί επίσης να προκύψει ένα εύρος τιμών, όταν εφαρμόζονται περισσότερες της μιας μέθοδοι για την αξιολόγηση μιας ελεγχόμενης συναλλαγής. Για παράδειγμα, δυο μέθοδοι που προσεγγίζουν παρόμοια επίπεδα συγκρισιμότητας μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ελεγχόμενη συναλλαγή. Κάθε μέθοδος μπορεί να παράγει ένα αποτέλεσμα ή ένα εύρος αποτελεσμάτων που διαφέρουν από αυτά της άλλης εξαιτίας των διαφορών στη φύση των μεθόδων και των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν. Παρόλα αυτά, κάθε χωριστό εύρος τιμών πιθανόν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τον ορισμό του αποδεκτού εύρους τιμών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Τα δεδομένα από το καθένα εύρος θα μπορούσαν χρησιμεύσουν στο να προσδιοριστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια το σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων εύρος τιμών ή να επανεξεταστεί η ακρίβεια των χρησιμοποιηθεισών μεθόδων. Δεν μπορεί να τεθεί κάποιος γενικός κανόνας για τη χρήση του εύρους τιμών που προκύπτει από την εφαρμογή πολλαπλών μεθόδων, γιατί τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν θα εξαρτηθούν από την αξιοπιστία των μεθόδων που εφαρμόστηκαν και την ποιότητα των πληροφοριών που χρησιμοποιήθηκαν για την εφαρμογή των διαφόρων μεθόδων.

Στις περιπτώσεις που η εφαρμογή μιας ή περισσότερων μεθόδων καταλήγει σε ένα εύρος τιμών, τυχόν σημαντική απόκλιση μεταξύ των τιμών αυτού του εύρους μπορεί να σημαίνει ότι τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν μπορεί να μην ήταν τόσο αξιόπιστα, ή ότι αυτό οφείλεται σε χαρακτηριστικά των συγκριτικών στοιχείων, για τα οποία απαιτείται η διενέργεια αναμορφώσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητη περαιτέρω ανάλυση αυτών των τιμών για να αξιολογηθεί το κατά πόσο πρέπει να συμπεριληφθούν στο αποδεκτό εύρος τιμών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Αν οι σχετικοί όροι των ελεγχόμενων συναλλαγών (π.χ. τιμή ή περιθώριο κέρδους) είναι μέσα στο αποδεκτό εύρος που έχει προσδιοριστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, καμιά αναμόρφωση δεν πρέπει να γίνει. Αν οι σχετικοί όροι της ελεγχόμενης συναλλαγής (π.χ. τιμή ή περιθώριο κέρδους) είναι εκτός του εύρους που έχει προσδιοριστεί από τις αρχές, η επιχείρηση πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα για το ότι οι όροι της συναλλαγής είναι σύμφωνοι με την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποδεκτό εύρος τιμών τις περιλαμβάνει. Γενικά, αναμορφώσεις θα πρέπει να επιτρέπονται μέχρι εκείνη την τιμή που αντανακλά, κατά τον καλύτερο τρόπο, τα γεγονότα και τις περιστάσεις της συγκεκριμένης ελεγχόμενης συναλλαγής.

Για την πληρέστερη κατανόηση των γεγονότων και περιστάσεων που σχετίζονται με την ελεγχόμενη συναλλαγή, θα μπορούσε γενικά να είναι χρήσιμο να εξεταστούν στοιχεία τόσο του υπό εξέταση έτους, όσο και προηγούμενων ετών. Η ανάλυση αυτών των πληροφοριών θα μπορούσε να αποκαλύψει γεγονότα που μπορεί να έχουν επηρεάσει (ή θα έπρεπε να έχουν επηρεάσει) τον προσδιορισμό της τιμής της ενδοομιλικής συναλλαγής. Για παράδειγμα, η χρήση δεδομένων προηγούμενων ετών θα δείξει αν οι δηλωθείσες από την επιχείρηση ζημιές από μια συναλλαγή είναι μέρος συνολικότερων ζημιών από παρόμοιες συναλλαγές, τις ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες του προηγούμενου έτους που είχαν ως συνέπεια να αυξηθούν τα κόστη κατά το επόμενο έτος ή το γεγονός ότι το προϊόν είναι στο τέλος του κύκλου ζωής του. Μια τέτοια ανάλυση μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όπου εφαρμόζεται, ως τελευταία λύση, μια μη παραδοσιακή μέθοδος.

Τα δεδομένα περισσοτέρων ετών χρησιμεύουν επίσης στο να αντληθούν πληροφορίες για τον κύκλο ζωής της επιχείρησης ή των προϊόντων των εταιριών που συγκρίνονται. Τυχόν διαφορές μπορεί να έχουν ουσιώδη επίδραση στους όρους των συναλλαγών, που θα πρέπει να εκτιμηθεί για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας. Τα δεδομένα προηγούμενων ετών μπορεί να δείχνουν αν η ανεξάρτητη επιχείρηση που έλαβε μέρος σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή, επηρεάστηκε από συγκρίσιμες οικονομικές συνθήκες με συγκρίσιμο τρόπο ή αν οι διαφορετικές συνθήκες σε κάποιο προηγούμενο έτος επηρέασαν σημαντικά τις τιμές ή τα κέρδη της, σε βαθμό που δεν θα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί σαν συγκριτικό στοιχείο.

Δεδομένα από έτη που ακολουθούν το έτος της συναλλαγής μπορεί επίσης να βοηθούν την ανάλυση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, αλλά θα πρέπει να δίνεται προσοχή από τις αρχές ώστε να αποφεύγουν τη χρήση εσωτερικής πληροφόρησης. Για παράδειγμα, δεδομένα από επόμενα έτη μπορεί να είναι χρήσιμα για τη σύγκριση του κύκλου ζωής του προϊόντος σε ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές με σκοπό να προσδιοριστεί αν η μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι ένα συγκρίσιμο στοιχείο κατά την εφαρμογή μιας

συγκεκριμένης μεθόδου. Η μεταγενέστερη πρακτική των συμβαλλόμενων μερών θα βοηθά επίσης στο να επιβεβαιωθούν οι πραγματικοί όροι και συνθήκες που υφίστανται μεταξύ των μερών (Ντρούκας, 2015).

3.3 Περιγραφή Μεθόδων Τεκμηρίωσης

Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να καθοριστεί με την υιοθέτηση μίας ή περισσότερων μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης, όπως επιτάσσουν οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α.. Οι μέθοδοι αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν, ως κατωτέρω:

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

Η μέθοδος ΣΜΕΤ συγκρίνει την τιμή που χρεώθηκε για αγαθά ή υπηρεσίες που πωλήθηκαν/παρασχέθηκαν σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων) με την τιμή που χρεώθηκε για αγαθά ή υπηρεσίες που πωλήθηκαν/παρασχέθηκαν σε συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή (μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων) σε συγκρίσιμες περιστάσεις. Αν υπάρχει διαφορά μεταξύ αυτών των δυο τιμών, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι οι όροι των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν είναι συμβατοί με την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι απαιτείται η τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής να αντικατασταθεί από την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

Μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου ΣΜΕΤ, αν ικανοποιείται μια από τις δυο προϋποθέσεις: Καμιά από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δεν θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά την τιμή σε συνθήκες αγοράς. Εύλογα ακριβείς διορθώσεις (αναμορφώσεις) μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα σημαντικά αποτελέσματα τέτοιων διαφορών. Όπου είναι δυνατόν να εντοπιστούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, η μέθοδος ΣΜΕΤ συνιστά τον πιο άμεσο και αξιόπιστο τρόπο για να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Επομένως, σε αυτές τις περιπτώσεις, η Μέθοδος ΣΜΕΤ είναι προτιμητέα έναντι όλων των

άλλων μεθόδων.

Ωστόσο, μπορεί να είναι δύσκολο να βρεθεί συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που να είναι τόσο όμοια με μια ελεγχόμενη συναλλαγή, που οι τυχόν διαφορές να μην έχουν σημαντική επίδραση στην τιμή. Για παράδειγμα, μια μικρή διαφορά στα αγαθά που πωλούνται σε ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά την τιμή αυτών, ακόμα και αν η φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ομοιάζει σε σημαντικό βαθμό και μπορεί να δημιουργήσει το ίδιο συνολικό περιθώριο κέρδους. Εάν αυτή είναι η περίπτωση, κάποιες αναμορφώσεις θα πρέπει να γίνουν.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα προϊόν που έχει αγοραστεί από μια συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Αυτή η τιμή (τιμή μεταπώλησης) μειώνεται με ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο (το «περιθώριο μικτού κέρδους») που αντιπροσωπεύει το ποσόν με το οποίο ο μεταπωλητής θα επιζητούσε να καλύψει τις δαπάνες πώλησης και τα άλλα λειτουργικά έξοδα του και – υπό το φως των εκτελεσθεισών λειτουργιών (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλήφθηκαν) – να επιτύχει ένα κατάλληλο κέρδος. Αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του εν λόγω μικτού περιθωρίου μπορεί να θεωρηθεί, μετά από αναμόρφωση στα άλλα κόστη που συνδέονται με την αγορά του προϊόντος (π.χ. δασμοί τελωνείων), ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων της τιμής της αρχικής αγοράς των αγαθών από τη συνδεδεμένη επιχείρηση. Αυτή η μέθοδος είναι πιθανόν η πιο κατάλληλη σε δραστηριότητες πωλήσεων.

Το μικτό περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή στην ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να προσδιοριστεί με αναφορά στο μικτό περιθώριο που ο ίδιος κερδίζει από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Επίσης, το μικτό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιήθηκε από μια ανεξάρτητη επιχείρηση από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές της μπορεί να χρησιμεύσει σαν οδηγός. Όταν ο μεταπωλητής ενεργεί στα πλαίσια μιας γενικής μεσιτείας, το μικτό περιθώριο κέρδους μπορεί να σχετίζεται με την αμοιβή του, που υπολογίζεται συνήθως ως ποσοστό επί της τιμής πώλησης του προϊόντος. Ο προσδιορισμός του μικτού περιθωρίου κέρδους σε μια τέτοια περίπτωση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη το κατά πόσο ο μεσίτης ενεργεί σαν αντιπρόσωπος ή ως εντολέας.

Μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης αν πληρούνται μια από τις δυο προϋποθέσεις:

1. Καμιά από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή

μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δεν θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά το μικτό περιθώριο κέρδους σε συνθήκες αγοράς ή

2. Εύλογα ακριβείς αναμορφώσεις μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα ουσιώδη αποτελέσματα αυτών των διαφορών. Κατά τη διεξαγωγή συγκρίσεων για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης, απαιτούνται κανονικά λιγότερες αναμορφώσεις για να αντιμετωπιστούν οι διαφορές στο προϊόν, σε σύγκριση με τη Μέθοδο ΣΜΕΤ, καθώς είναι λιγότερο πιθανόν οι διαφορές στο προϊόν να έχουν ουσιαστική επίδραση στο μικτό περιθώριο κέρδους, σε σύγκριση με την επίδραση που έχουν στην τιμή.

Στην οικονομία της αγοράς, η αμοιβή για τη διενέργεια παρόμοιων λειτουργιών θα έτεινε να εξισώνεται δια μέσου των διαφορετικών δραστηριοτήτων. Αντίθετα, οι τιμές για διαφορετικά προϊόντα θα έτειναν να εξισωθούν μόνο στο βαθμό που αυτά τα προϊόντα υποκαθιστούσαν το ένα το άλλο. Καθώς το μικτό περιθώριο κέρδους αντιπροσωπεύει μικτή αμοιβή, μετά από αφαίρεση του κόστους των πωλήσεων για συγκεκριμένες λειτουργίες που επιτελέστηκαν (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλήφθηκαν), οι διαφορές στα προϊόντα καθίστανται λιγότερο σημαντικές. Παρόλο που ευρύτερες διαφορές στο προϊόν μπορεί να είναι αποδεκτές στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, τα αγαθά που πωλούνται κατά την ελεγχόμενη συναλλαγή πρέπει να συγκρίνονται με αυτά που πωλούνται κατά τη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Μεγαλύτερες διαφορές είναι περισσότερο πιθανόν να αφορούν τις λειτουργίες που επιτελούνται από τα μέρη που συμμετέχουν προς τις ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Παρόλο που η χρήση της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης μπορεί να απαιτεί μικρότερη συγκρισιμότητα αναφορικά με το προϊόν, εντούτοις, η μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των προϊόντων θα προσφέρει καλύτερο αποτέλεσμα (OECD, 2008).

Η μέθοδος του Κόστους συν Κέρδους

Η μέθοδος του “Κόστους Συν Κέρδος” ξεκινά με το κόστος που επιβαρύνει τον προμηθευτή του αγαθού (ή των υπηρεσιών) σε ελεγχόμενη συναλλαγή. Ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους (mark-up) προστίθεται στη συνέχεια σε αυτό το κόστος, για να διασφαλίσει το κατάλληλο κέρδος ενόψει των λειτουργιών που επιτελέστηκαν και των συνθηκών της αγοράς. Αυτό που προκύπτει μετά την προσθήκη του περιθωρίου κέρδους στο παραπάνω κόστος μπορεί να θεωρείται ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή της αρχικής ελεγχόμενης συναλλαγής. Η μέθοδος αυτή είναι πιθανόν πιο χρήσιμη όταν πωλούνται

ημιτελή αγαθά μεταξύ συνδεδεμένων μερών, όταν τα συνδεδεμένα μέρη έχουν συνάψει συμφωνίες κοινής εξυπηρέτησης ή μακροχρόνιες συμφωνίες αγοράς και προμήθειας ή όταν η ελεγχόμενη συναλλαγή αφορά την παροχή υπηρεσιών.

Το περιθώριο κέρδους του προμηθευτή στην ελεγχόμενη συναλλαγή, θα πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά στο περιθώριο κόστους συν που ο ίδιος κερδίζει από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Επιπλέον, το περιθώριο κέρδους που θα κέρδιζε ανεξάρτητη επιχείρηση από συγκρίσιμες συναλλαγές από κάποια ανεξάρτητη Εταιρεία μπορεί να χρησιμεύσει σαν οδηγός.

Μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου του «Κόστος συν Κέρδος», όταν μια από τις δυο προϋποθέσεις πληρούνται: Καμιά από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δεν επηρεάζει σημαντικά το περιθώριο κέρδους σε συνθήκες αγοράς. Εύλογα ακριβείς αναμορφώσεις μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα ουσιώδη αποτελέσματα αυτών των διαφορών.

Για τον προσδιορισμό του αν μια συναλλαγή είναι συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή, για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου του κόστους συν κέρδος, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές που περιγράφονται στις παραγράφους για τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης. Κατά συνέπεια, λιγότερες διορθώσεις μπορεί να απαιτηθούν για να αντιμετωπιστούν οι διαφορές του προϊόντος σε σχέση με τη Μέθοδο ΣΜΕΤ και μπορεί να είναι ορθό να δοθεί περισσότερο βάρος σε άλλους παράγοντες συγκρισιμότητας, μερικοί από τους οποίους μπορεί να έχουν πιο ουσιαστική επίδραση στο περιθώριο κέρδους, σε σύγκριση με αυτή που έχουν στην τιμή του προϊόντος(OECD, 2008).

Όπως και στην περίπτωση της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης, όταν υπάρχουν διαφορές που επηρεάζουν σημαντικά το περιθώριο κέρδους που προκύπτει στις ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές (για παράδειγμα στη φύση των λειτουργιών που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη), θα πρέπει να γίνουν αναμορφώσεις για να αντιμετωπιστούν αυτές οι διαφορές. Η έκταση και η αξιοπιστία αυτών των αναμορφώσεων μπορούν να επηρεάσουν την αξιοπιστία της ανάλυσης που γίνεται με βάση τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος.

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδος παρουσιάζει κάποιες δυσκολίες στην ορθή εφαρμογή της, ιδιαίτερα κατά τον προσδιορισμό του κόστους. Παρόλο που είναι αλήθεια ότι μια επιχείρηση πρέπει να καλύπτει τα κόστη της για μια χρονική περίοδο για να μπορεί να παραμείνει ενεργή, αυτά τα κόστη μπορεί να μην είναι προσδιοριστικά του κατάλληλου

κέρδους σε συγκεκριμένη περίπτωση. Ενώ σε πολλές περιπτώσεις οι εταιρίες οδηγούνται υπό το βάρος του ανταγωνισμού στο να ρίξουν τις τιμές μειώνοντας το κόστος παραγωγής των σχετικών αγαθών ή παροχής των σχετικών υπηρεσιών, σε άλλες περιπτώσεις περιστάσεις όπου δεν υπάρχει ευδιάκριτος σύνδεσμος μεταξύ του επιπέδου του κόστους που επιβάρυνε την επιχείρηση και της τιμής στην αγορά (π.χ. όταν κάποια πολύτιμη ανακάλυψη έχει γίνει και ο ιδιοκτήτης έχει επιβαρυνθεί με μικρά μόνο κόστη έρευνας).

Επιπλέον, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους συν κέρδους θα πρέπει να δοθεί προσοχή ώστε να εφαρμόζεται ένα συγκρίσιμο περιθώριο κέρδους σε συγκρίσιμη βάση κόστους.

Μια ακόμα σημαντική πλευρά της συγκρισιμότητας είναι η ομοιότητα στη λογιστική μεταχείριση. Όταν η λογιστική μεταχείριση διαφέρει στις ελεγχόμενες από τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές, θα πρέπει να γίνονται οι κατάλληλες αναμορφώσεις στα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για να εξασφαλιστεί ότι χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος κοστολόγησης.

Μολονότι τα συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα και κανόνες μπορεί να διαφέρουν, τα κόστη και έξοδα μιας επιχείρησης διαιρούνται γενικά σε τρεις μεγάλες κατηγορίες. Πρώτον, υπάρχουν τα άμεσα κόστη παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, όπως το κόστος των πρώτων υλών. Δεύτερον, υπάρχουν τα έμμεσα κόστη παραγωγής, τα οποία παρότι συνδέονται στενά με την παραγωγική διαδικασία μπορεί να είναι κοινά για διάφορα προϊόντα ή υπηρεσίες (π.χ. τα κόστη του τμήματος επισκευών που συντηρεί τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για να παραχθούν τα διάφορα προϊόντα της επιχείρησης). Τέλος, υπάρχουν οι λειτουργικές δαπάνες της Εταιρείας ως συνόλου, όπως οι δαπάνες εποπτείας, οι διοικητικές δαπάνες και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

Η διάκριση μεταξύ ανάλυσης μικτού και ανάλυσης καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να εξηγηθεί ως ακολούθως: Γενικά, στη μέθοδος κόστους συν κέρδους το περιθώριο κέρδους υπολογίζεται με βάση τα άμεσα και έμμεσα κόστη παραγωγής, ενώ στη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους το περιθώριο κέρδους υπολογίζεται βάσει και των λειτουργικών δαπανών της επιχείρησης. Πρέπει να αναγνωριστεί ότι λόγω των αποκλίσεων στην πρακτική μεταξύ των χωρών, είναι δύσκολο να τεθούν οι ακριβείς διαχωριστικές γραμμές μεταξύ των τριών κατηγοριών που περιγράφονται ανωτέρω. Έτσι, για παράδειγμα, η εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδους σε συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να περιλαμβάνει και ορισμένες δαπάνες που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως λειτουργικά έξοδα(OECD, 2008).

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους

Όταν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών αλληλοσχετίζονται σε μεγάλο βαθμό, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση τους σε ξεχωριστή βάση. Κάτω από παρόμοιες συνθήκες, οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα μπορούσαν να αποφασίσουν να στήσουν έναν τύπο Εταιρείας και να συμφωνήσουν σε ένα τύπο κατανομής του κέρδους. Αντίστοιχα, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους επιζητά να εξαλείψει την επίδραση που έχουν στα κέρδη οι ειδικοί όροι που επικράτησαν ή επεβλήθησαν σε ελεγχόμενη συναλλαγή προσδιορίζοντας το ποσοστό του κέρδους που ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα ανέμεναν να πραγματοποιήσουν από τη συγκεκριμένη συναλλαγή ή συναλλαγές.

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους προσδιορίζει καταρχήν το προς επιμερισμό κέρδος που προκύπτει από τις ελεγχόμενες συναλλαγές στις οποίες μετέχουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Κατόπιν κατανέμει αυτά τα κέρδη μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων χρησιμοποιώντας ως βάση ένα έγκυρο οικονομικό μέγεθος που προσεγγίζει τον τρόπο κατανομής των κερδών που θα αναμενόταν και αντικατοπτριζόταν σε συμφωνία που θα γινόταν βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Το συνολικό κέρδος μπορεί να είναι ολόκληρο το κέρδος από τις συναλλαγές ή το υπολειπόμενο κέρδος, που αντιπροσωπεύει το κέρδος εκείνο που δεν μπορεί εύκολα να αποδοθεί σε ένα από τα δυο μέρη, όπως το κέρδος που προκύπτει από υψηλής αξίας - μερικές φορές μοναδικά- άυλα στοιχεία. Η συνεισφορά κάθε επιχείρησης βασίζεται σε κάποια λειτουργική ανάλυση και αποτιμάται στο – βαθμό που είναι δυνατόν – από κάθε διαθέσιμο εξωτερικό στοιχείο της αγοράς.

Η λειτουργική ανάλυση είναι η ανάλυση των λειτουργιών που επιτελούνται (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα πάγια και τους αναληφθέντες κινδύνους) από κάθε επιχείρηση. Στα κριτήρια της αγοράς μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, ποσοστά κατανομής κέρδους ή αποδόσεις που παρατηρούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων με συγκρίσιμες λειτουργίες.

Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους είναι ότι γενικά δεν βασίζεται άμεσα σε απόλυτα συγκρίσιμες συναλλαγές και μπορεί, έτσι, να χρησιμοποιηθεί σε περιπτώσεις όπου δεν μπορούν να εντοπιστούν τέτοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ο επιμερισμός των κερδών βασίζεται στην κατάτμηση των λειτουργιών που γίνεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τα εξωτερικά στοιχεία από ανεξάρτητες επιχειρήσεις βοηθούν πρωταρχικά στο να εκτιμηθεί η αξία της συνεισφοράς κάθε συνδεδεμένης Εταιρείας στις συναλλαγές και όχι στον άμεσο προσδιορισμό της κατανομής του κέρδους. Επομένως, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους προσφέρει ευελιξία,

λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένα, πιθανόν μοναδικά, γεγονότα και περιστάσεις που δεν εμφανίζονται σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις, αποτελώντας, ωστόσο, προσέγγιση συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, στο βαθμό που αντανακλά αυτό που ανεξάρτητες επιχειρήσεις λογικά θα έπρατταν αν ήταν αντιμέτωπες με τις ίδιες περιστάσεις.

Ένα άλλο πλεονέκτημα είναι ότι, με βάση τη μέθοδο αυτή, είναι λιγότερο πιθανόν να βρεθεί κάποιο μέρος της ελεγχόμενης συναλλαγής με υπερβολικό και δυσανάλογο κέρδος, καθώς αμφότερα τα συναλλασσόμενα μέρη αξιολογούνται. Αυτό το στοιχείο είναι ιδιαίτερα σημαντικό στις περιπτώσεις όπου όταν αναλύονται οι συνεισφορές των μερών σε σχέση με άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν στις ελεγχόμενες συναλλαγές. Αυτή η αμφίπλευρη προσέγγιση μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για να επιτευχθεί η κατανομή των κερδών από οικονομίες κλίμακας ή άλλες κοινές πρακτικές.

Ένα μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι τα εξωτερικά στοιχεία της αγοράς που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της συνεισφοράς κάθε συνδεδεμένης επιχείρησης στις ελεγχόμενες συναλλαγές θα σχετίζονται λιγότερο με αυτές τις συναλλαγές σε σύγκριση με άλλες διαθέσιμες μεθόδους απ' ό,τι στην περίπτωση με τις άλλες διαθέσιμες μεθόδους. Όσο πιο ισχνά είναι τα εξωτερικά δεδομένα της αγοράς που χρησιμοποιούνται, τόσο πιο υποκειμενική θα είναι η προκύπτουσα κατανομή του κέρδους.

Ένα δεύτερο μειονέκτημα σχετίζεται με τις δυσκολίες εφαρμογής της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους. Με την πρώτη προσέγγιση, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους εμφανίζεται ως άμεσα προσβάσιμη από αμφότερες τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές, γιατί τείνει να βασίζεται ελάχιστα σε πληροφορίες για ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις – και οι αρχές παρομοίως – μπορεί να έχουν δυσκολία πρόσβασης σε πληροφορίες που αφορούν τις αλλοδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Επιπλέον, οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν συνήθως τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους για να προσδιορίσουν τις τιμές των συναλλαγών τους (εκτός ίσως από την περίπτωση των κοινοπραξιών). Επιπρόσθετα, μπορεί να είναι δύσκολο να μετρηθεί το συνολικό έσοδο και κόστος για όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στις ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς αυτό θα απαιτούσε να αποτυπωθούν τα βιβλία και στοιχεία σε κάποια κοινή βάση και να διενεργηθούν αναμορφώσεις στις λογιστικές πρακτικές και το νόμισμα των συναλλαγών. Επίσης, όταν η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους αφορά στο λειτουργικό κέρδος, μπορεί να είναι δύσκολο να εντοπιστούν οι ορθές λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται με τις συναλλαγές και να μεριστούν τα κόστη μεταξύ των συγκεκριμένων συναλλαγών και των άλλων δραστηριοτήτων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (OECD, 2008).

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους που σχετίζεται με μια κατάλληλη βάση (π.χ. κόστη, πωλήσεις, πάγια), το οποίο η επιχείρηση πραγματοποιεί από κάποια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή συναλλαγές που μπορούν να ομαδοποιηθούν με βάση τις αρχές του Κεφαλαίου Ι). Έτσι, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής λειτουργεί με τρόπο παρόμοιο με αυτόν των μεθόδων του Κόστος Συν Κέρδους και της Τιμής Μεταπώλησης.

Αυτό σημαίνει ότι προκειμένου να εφαρμοστεί αξιόπιστα η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής θα πρέπει να εφαρμοστεί με τρόπο συνεπή προς αυτόν με τον οποίο εφαρμόζεται η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ή του κόστους συν κέρδους. Συγκεκριμένα το καθαρό περιθώριο κέρδους της επιχείρησης από την ελεγχόμενη συναλλαγή πρέπει ιδανικά να προσδιοριστεί με αναφορά στο καθαρό περιθώριο κέρδους που η ίδια επιχείρηση κερδίζει από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, θα πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά στο καθαρό περιθώριο που θα είχε κερδηθεί από κάποια ανεξάρτητη επιχείρηση από συγκρίσιμες συναλλαγές. Η λειτουργική ανάλυση της συνδεδεμένης Εταιρείας και, στην τελευταία περίπτωση, της ανεξάρτητης επιχείρησης θα απαιτηθεί για να προσδιοριστεί το κατά πόσο οι συναλλαγές είναι συγκρίσιμες και ποιες αναμορφώσεις είναι απαραίτητο να γίνουν για να υπάρξουν αξιόπιστα αποτελέσματα.

Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής είναι ότι τα καθαρά περιθώρια κέρδους (π.χ. απόδοση επί των παγίων, λειτουργικό κέρδος προς πωλήσεις και πιθανόν άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους) επηρεάζονται λιγότερο από τις διαφορές των συναλλαγών σε σύγκριση με τις τιμές των προϊόντων, όπως συμβαίνει στη μέθοδο της ΣΜΕΤ. Τα καθαρά περιθώρια κέρδους μπορεί επίσης να επηρεάζονται λιγότερο από τυχόν λειτουργικές διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, σε σύγκριση με τα μικτά περιθώρια κέρδους. Οι διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων στις επιτελούμενες λειτουργίες συχνά αντανακλώνται στις αποκλίσεις των λειτουργικών δαπανών. Επομένως, οι επιχειρήσεις μπορεί να έχουν ευρύ φάσμα μικτών περιθωρίων κέρδους, αλλά να επιτυγχάνουν παρόμοια επίπεδα καθαρών κερδών σε γενικές γραμμές.

Ένα άλλο πρακτικό πλεονέκτημα είναι ότι δεν είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν οι λειτουργίες που επιτελέστηκαν και οι ευθύνες που αναλήφθηκαν για περισσότερες της μίας συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Παρόμοια, δεν είναι συνήθως απαραίτητο να «αποτυπωθούν» τα βιβλία και στοιχεία όλων των συμμετεχόντων στην εμπορική δραστηριότητα σε κοινή βάση ή να μεριστούν τα κόστη σε όλους τους συμμετέχοντες. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα ευνοϊκό όταν ένα από τα μέρη της συναλλαγής είναι σύνθετο και έχει πολλές

αλληλοσχετιζόμενες δραστηριότητες ή όταν είναι δύσκολο να ληφθούν αξιόπιστες πληροφορίες για κάποιο από τα μέρη.

Το μεγαλύτερο μειονέκτημα ίσως να έγκειται στο ότι καθαρό περιθώριο κέρδους μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες που είτε δεν έχουν καμία ή έχουν μια λιγότερο ουσιώδη επίδραση, στις τιμές ή στα μικτά περιθώρια κέρδους.

Αυτές οι πτυχές κάνουν δύσκολο τον ακριβή και αξιόπιστο προσδιορισμό του καθαρού περιθωρίου κέρδους σύμφωνα με την αρχή ίσων αποστάσεων. Έτσι, είναι σημαντικό να παρασχεθούν λεπτομερείς οδηγίες για την ύπαρξη συγκρισιμότητας για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής.

Η εφαρμογή οποιασδήποτε μεθόδου προσδιορισμού τιμών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων απαιτεί πληροφορίες για τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές που μπορεί να μην είναι διαθέσιμες κατά το χρόνο διενέργειας των ελεγχόμενων συναλλαγών. Αυτό μπορεί να την κάνει ιδιαίτερα δύσκολη την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής για τους φορολογούμενους που προσπαθούν να την εφαρμόσουν κατά το χρόνο διενέργειας των ελεγχόμενων συναλλαγών. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι μπορεί να μην έχουν πρόσβαση σε επαρκείς συγκεκριμένες πληροφορίες για τα κέρδη που αποδίδονται στις μη ελεγχόμενες συναλλαγές για να μπορέσουν να εφαρμόσουν έγκυρα τη μέθοδο. Μπορεί επίσης να είναι δύσκολο να εξακριβωθούν τα έσοδα και οι λειτουργικές δαπάνες που σχετίζονται με ελεγχόμενες συναλλαγές για να προσδιοριστεί η οικονομική απόδοση που χρησιμοποιείται σαν μέτρο του κέρδους για τις συναλλαγές.

Οι αρχές μπορεί να έχουν περισσότερη πληροφόρηση, διαθέσιμη σε αυτούς από ελέγχους άλλων επιχειρήσεων. Εντούτοις, όπως και με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, θα ήταν άδικο να εφαρμοστεί από τις αρχές η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής βάσει αυτών των στοιχείων, εκτός αν τα στοιχεία μπορούν να αποκαλυφθούν (μέσα στα όρια της προβλεπόμενης από το νόμο υποχρέωσης εμπιστευτικότητας) στον φορολογούμενο, ώστε να του δοθεί η ευκαιρία να υπερασπιστεί τη θέση του και να εξασφαλίσει αποτελεσματικό έλεγχο από τα δικαστήρια. (Τσουρουφλής, 2010)

3.4 Κατηγορίες Συναλλαγών Προς Τεκμηρίωση

Οι συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες: (σύμφωνα με τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών)

- Πρώτες ύλες
- Προϊόντα

- Εμπορεύματα
- Δικαιώματα
- Σήματα
- Λοιπά άυλα
- Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης
- Διοικητική Υποστήριξη
- Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λ.π.)
- Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων
- Τεχνική υποστήριξη
- Εκμίσθωση
- Αποθήκευση
- Έρευνα & Ανάπτυξη
- Λοιπές Υπηρεσίες
- Επιδότηση - Διαγραφή χρεών
- Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους)
- Λοιπά

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Τόκοι Δανείων

Σχετικά με την κατηγορία συναλλαγής Χρηματοοικονομικές συναλλαγές και συγκεκριμένους τόκους δανείων ισχύουν τα παρακάτω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/26.9.2013. Αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι τόκοι των δανείων.

«3. Σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 1 του άρθρου 39Α του ν.2238/1994, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται /πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται /πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

4. Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών , όπως αυτό ορίζεται στο παράρτημα της ΠΟΛ .1179/18.7.2013 Α.Υ.Ο, θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού (σχετ. το αριθ . Δ12Β 1117062 ΕΞ2013/22.06.2013 έγγραφο μας)».

Μερίσματα

Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Νόμου 4172/2013

«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον:

α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών , τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε..

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας , εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις εν λόγω παραγράφους , εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής . Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης , εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.»

Στις περιπτώσεις των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα σχετικά με τις συναλλαγές τους με το κεντρικό , καθώς και με τα συνδεδεμένα

πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, αλλά και των ημεδαπών νομικών προσώπων με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, παρέχεται η δυνατότητα υποβολής αίτησης προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα. Στη συνέχεια παρουσιάζεται αναλυτικά η “διαδικασία προέγκρισης”.

Στην ΠΟΛ. 1036/2015 αναφέρεται η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου των ενδοομιλικών πληρωμών, μερισμάτων καθώς και τόκων και δικαιωμάτων, που έγιναν στο διάστημα 1.1.2014 έως 27.2.2014.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Παρακάτω απεικονίζονται οι συναλλαγές των συνδεδεμένων εταιρειών «ΚΑΠΑ ΑΕ» (κύκλος εργασιών 8.000.000€) «ΑΛΦΑΙΚΕ» (κύκλος εργασιών 2.000.000€) και «ΒΗΤΑΙΚΕ» (κύκλος εργασιών 200.000€).

Η ΚΑΠΑ ΑΕ πουλάει στην ΑΛΦΑ ΙΚΕ εμπορεύματα αξίας 150.000,00€

Η ΚΑΠΑ ΑΕ παρέχει υπηρεσίες στην ΑΛΦΑ ΙΚΕ αξίας 30.000,00€

Η ΒΗΤΑΙΚΕμισθώνει ιδιόκτητα ακίνητα στηνΚΑΠΑ ΑΕενοίκιο 12.000,00€

Σύνολο: 192.000,00€

Πίνακας 2: Τεκμηρίωση συναλλαγών & αποστολή Συνοπτικού Πίνακα σύμφωνα με άρθρο 21 Ν.4174/2013

ΕΤΑΙΡΙΑ	ΑΞΙΑ	ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΚΑΠΑ ΑΕ	192.000,00€	ΟΧΙ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ<200.000€ ΠΩΛΗΣΕΙΣΚΑΠΑ ΑΕ>5.000.000€
ΑΛΦΑ ΙΚΕ	180.000,00€	ΝΑΙ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ>100.000€ ΠΩΛΗΣΕΙΣΑΛΦΑ ΙΚΕ<5.000.000€
ΒΗΤΑ ΙΚΕ	12.000,00€	ΟΧΙ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ<100.000€ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΗΤΑ ΙΚΕ<5.000.000€

3.5 Νέεςκατευθύνσεις του Ο.Ο.Σ.Α.

Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ ανακοίνωσε στις 11 Φεβρουαρίου 2020 νέες προσθήκες στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, προκειμένου να παράσχει κατευθυντήριες γραμμές για τον καθορισμό του κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συνεπείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τις νέες προσθήκες, οι όροι των χρηματοοικονομικών συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων θα είναι αποτέλεσμα των διάφορων εμπορικών εκτιμήσεων. Έτσι λοιπόν, οι καταστάσεις, για τις οποίες αποφασίζουν ομάδες εντός των Ομίλων, μπορεί να έχουν φορολογικές συνέπειες. Αναλυτικότερα, στις προσθήκες για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων συμπεριλαμβάνονται οι παρακάτω περιπτώσεις:

- τα δάνεια μεταξύ των επιχειρήσεων εντός Ομίλου (Intra-group loans)
- η συγκέντρωση μετρητών (cash pooling)
- οι συναλλαγές περί αντιστάθμισης κινδύνου (Hedging)
- οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις (financial guarantees)
- οι ασφάλειες και οι αντασφάλειες (insurance and reinsurance)
- τα επιτόκια (interest rates)

Πρώτη περίπτωση που αναλύεται είναι ο προσδιορισμός του κατά πόσον ένα υποτιθέμενο ενδοομιλικό δάνειο (Intra-group loan) πρέπει να θεωρηθεί ως δάνειο. Κατά την εξέταση των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων μεταξύ του συνδεδεμένου δανειολήπτη (θυγατρική) και του δανειστή (μητρική) και σε μια ανάλυση των οικονομικά σημαντικών χαρακτηριστικών των δύο μερών που πρέπει να ληφθούν υπόψη, πρέπει να αναγνωρίζονται οι προοπτικές ενός δανείου. Όπως συμβαίνει και σε άλλα σενάρια μεταβίβασης, έτσι και στα ενδοομιλικά δάνεια πρέπει να εφαρμόζονται οι κατευθυντήριες γραμμές, ώστε να καθορίζεται εάν ο δανειστής και ο οφειλέτης αναλαμβάνουν τους κινδύνους που σχετίζονται με δάνεια εντός του Ομίλου. Έτσι λοιπόν, πρέπει να φαίνεται η προοπτική του δανειστή στην απόφαση του εάν θα δώσει το δάνειο, τι ποσό θα δανείσει, πότε και ποιους όρους θα περιλαμβάνει, καθώς ένας ανεξάρτητος δανειστής θα προβεί σε ενδελεχή εξέταση των παραπάνω κριτηρίων. Παρόλα αυτά, είναι λογικό όταν μία εταιρεία δανείζει σε μία συνδεδεμένη της να μην ακολουθήσει απαραίτητως όλες τις διαδικασίες όπως με έναν ανεξάρτητο δανειστή. Ως εκ τούτου, κατά την αξιολόγηση της τιμολόγησης ενός δανείου μεταξύ δύο συνδεδεμένων

επιχειρήσεων, είναι σημαντικό να θεωρηθεί αν υπάρχει έλλειψη συμβατικών δικαιωμάτων επί των περιουσιακών στοιχείων της δανειζόμενης οντότητας, καθώς έτσι δεν αντανακλά την οικονομική πραγματικότητα του κινδύνου που υπάρχει στο δάνειο. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (δανειστής) δεν έχουν δεσμευθεί ως ασφάλεια, θα πρέπει να εξεταστούν τυχόν επιπτώσεις ως προς την τιμολόγηση του δανείου. Επίσης, ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να λαμβάνεται και στον προσδιορισμό της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης στην ελεγχόμενη συναλλαγή, καθώς αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην παραχώρηση ενός δανείου μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων.

Δεύτερη περίπτωση που συναντάται και αναλύεται στις νέες προσθήκες είναι αυτή της συγκέντρωσης μετρητών (cash pooling). Η χρήση μιας «τράπεζας μετρητών» είναι δημοφιλής στις πολυεθνικές επιχειρήσεις ως τρόπος επίτευξης περισσότερο αποτελεσματικής διαχείρισης μετρητών, συγκεντρώνοντας, είτε φυσικά είτε φανταστικά, τα υπόλοιπα των ξεχωριστών τραπεζικών λογαριασμών σε έναν αριθμό. Ανάλογα με τις συγκεκριμένες ρυθμίσεις, μπορεί μια τράπεζα μετρητών να βοηθήσει την επίτευξη αποτελεσματικότερης διαχείρισης της ρευστότητας του Ομίλου, έτσι ώστε να μειωθεί η εξάρτηση από τον εξωτερικό δανεισμό. Επίσης, αν υπάρχει πλεόνασμα μετρητών, μπορεί να επιτευχθεί ενισχυμένη απόδοση σε ένα συγκεντρωτικό ταμειακό υπόλοιπο, από ότι σε κάθε λογαριασμό ξεχωριστά. Επιπλέον, με αυτόν τον τρόπο μπορεί να μειωθεί το τραπεζικό κόστος που θα υπήρχε από τους διαφορετικούς χρεωστικούς ή πιστωτικούς λογαριασμούς. Η ακριβής οριοθέτηση των συναλλαγών συγκέντρωσης μετρητών (cash pooling) θα εξαρτηθεί από συγκεκριμένα γεγονότα και στοιχεία κάθε περίπτωσης. Δεδομένου ότι η συγκέντρωση μετρητών δεν πραγματοποιείται καθόλου, από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, η εφαρμογή των αρχών του Transfer Pricing (principles of Transfer Pricing) απαιτεί προσεκτική εξέταση.

Μία σημαντική συναλλαγή, η οποία παρουσιάζεται και εξετάζεται στις νέες προσθήκες είναι η αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές εντός του Ομίλου μπορούν να περιλαμβάνουν μέσα/τρόπους με τα οποία μεταβιβάζεται κίνδυνος. Συχνά, οι Όμιλοι συγκεντρώνουν τις λειτουργίες του ταμείου και εφαρμόζουν στρατηγικές μετριασμού των κινδύνων, όσον αφορά τους κινδύνους των επιτοκίων και του συναλλάγματος, προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του Ομίλου, αλλά και η αποτελεσματικότητα των επιμέρους οντοτήτων. Ανεξάρτητες εταιρείες δεν μπορούν να συνάπτουν συμφωνίες αντιστάθμισης και για τον λόγο αυτό η αντιστάθμιση ελέγχεται από την αρχή του Transfer Pricing.

Στην συνέχεια, εξετάζονται οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις για ορισμένες συναλλαγές εντός του Ομίλου. Για να εξεταστούν οι οποιοσδήποτε συνέπειες της

χρηματοοικονομικής εγγύησης, όσον αφορά το Transfer Pricing, πρέπει πρώτα να κατανοηθεί η φύση και η έκταση των εγγυημένων υποχρεώσεων και οι συνέπειες για όλα τα συνδεδεμένα μέρη, ορίζοντας με ακρίβεια την πραγματική συναλλαγή. Σε γενικές γραμμές, μια χρηματοοικονομική εγγύηση προβλέπει ότι ο εγγυητής πρέπει να ανταποκριθεί στις οικονομικές υποχρεώσεις της συναλλαγής, σε περίπτωση που το εγγυημένο μέρος δεν το πράξει. Η κατάσταση που πιθανότατα συναντάται συχνότερα σε επίπεδο Transfer Pricing είναι εκείνη όπου μια συνδεδεμένη οντότητα (εγγυητής), παρέχει εγγύηση για δάνειο που έχει συναφθεί, μεταξύ μιας άλλης συνδεδεμένης της επιχείρησης με ένα ανεξάρτητο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό).

Παράλληλα, με τις παραπάνω συναλλαγές, εξετάζεται και το κεφάλαιο της ασφάλειας και ανασφάλειας μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Υπάρχουν πολλοί τρόποι με τους οποίους οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να διαχειρίζονται κινδύνους μεταξύ τους. Για παράδειγμα, μία εταιρεία μπορεί να επιλέξει να διαθέσει κεφάλαια σε αποθεματικά, να προχρηματοδοτήσει πιθανές μελλοντικές ζημίες, να ασφαλίσει ή να αποκτήσει ασφάλιση από τρίτους ή απλά να επιλέξει να διατηρήσει κάποιον κίνδυνο. Σε επίπεδο Transfer Pricing, ο όρος ασφάλεια αναφέρεται κυρίως σε ασφαλιστικές εταιρείες, οι οποίες ουσιαστικά ασκούν όλες τους τις ασφαλιστικές δραστηριότητες, στην παροχή ασφαλιστήριων συμβολαίων για κινδύνους μόνο των συνδεδεμένων εταιρειών τους.

Το τελευταίο κεφάλαιο που περιλαμβάνεται στις νέες προσθήκες του ΟΟΣΑ αναφέρεται στα επιτόκια μηδενικού κινδύνου (risk-free rates) και στα επιτόκια προσαρμοσμένου κινδύνου (risk adjusted rates). Σύμφωνα λοιπόν με τις οδηγίες στην περίπτωση του επιτοκίου μηδενικού κινδύνου, μία προσέγγιση που χρησιμοποιείται ευρέως σε επίπεδο Transfer Pricing είναι η αντιμετώπιση του εν λόγω επιτοκίου με ένα επιτόκιο αναφοράς κάποιας κυβέρνησης. Όσον αφορά, το επιτόκιο προσαρμοσμένου κινδύνου, κατά τον καθορισμό του ρυθμού προσαρμογής με βάση τον κίνδυνο, είναι σημαντικό να προσδιοριστούν και να διαφοροποιηθούν τα επιτόκια του χρηματοοικονομικού κινδύνου που αναλαμβάνει ο χρηματοδότης κατά τη διεξαγωγή της χρηματοοικονομικής του δραστηριότητας, καθώς επίσης και ο λειτουργικός κίνδυνος που αναλαμβάνεται από το χρηματοδοτούμενο μέρος και συνδέεται με τη χρήση των κεφαλαίων. Έτσι λοιπόν, ο ρυθμός απόδοσης με βάση τον κίνδυνο μπορεί να προσδιοριστεί με διαφορετικές προσεγγίσεις, για παράδειγμα με βάση την επιστροφή μιας ρεαλιστικής εναλλακτικής επένδυσης με συγκρίσιμα οικονομικά χαρακτηριστικά ή το κόστος της σε κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013, των άρθρων 50 και 51 του Ν.4172/2013, και βάσει όσων προβλέπουν οι ΠΟΛ.1097/2014, ΠΟΛ.1144/2014, ΠΟΛ.1142/02.07.2015 καθώς και ΠΟΛ.1227/1.10.2015. Περιγράφεται η μέθοδος που ακολουθεί μια ελεγκτική εταιρεία κατά την φορολογική περίοδο 2019, για τον υπολογισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και το ισχύον Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, με σκοπό τον έλεγχο της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης εταιρείας με την αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με τις συνδεδεμένες με αυτήν εταιρείες. Να σημειωθεί ότι για λόγους προστασίας προσωπικών δεδομένων, Κανονισμός ΕΕ 2016/679 Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων, παρουσιάζεται περιγραφικά η διαδικασία και το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης σε μια υποθετική εταιρία.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών ως κύριο στόχο έχει να αξιολογήσει και να αιτιολογήσει ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές οι οποίες έλαβαν χώρα

τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για το σκοπό αυτό, είναι αναγκαίο να προηγηθεί μια παρουσίαση και ανάλυση ως προς το γενικότερο περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση όσο και στην επιμέρους διάρθρωση και δομή της.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται σε ετήσια βάση έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους και τέλος τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτήν, το αργότερο εντός τριάντα(30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. Επίσης, κατά τη διαδικασία της τεκμηρίωσης, η αναζήτηση στοιχείων από βάσεις δεδομένων θα πρέπει να διενεργείται σε εκδόσεις των βάσεων δεδομένων που είναι διαθέσιμες κατά διάστημα δύο μηνών πριν τη λήξη του φορολογικού έτους και έως την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος(Μανιώτης, Ρήγας, 2018).

4.2Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης

Υπόδειγμα Ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελείται από τα κάτωθι περιεχόμενα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΟΧΩΜΕΝΩΝ

Ενότητα Α' «Συνοπτική Επισκόπηση»

1. Εισαγωγή και σκοπός της μελέτης
2. Μεθοδολογία μελέτης
3. Δομή και περιεχόμενο ανάλυσης φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών
4. Συνοπτική παρουσίαση Εταιρείας (TP Catalyst, AMADEUS)
5. Υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές
6. Συμπεράσματα λειτουργικής ανάλυσης
7. Συμπεράσματα οικονομικής ανάλυσης

Ενότητα Β' «Ελληνικός Φάκελος τεκμηρίωσης»

8. Γενική επισκόπηση της Εταιρείας
9. Δραστηριότητα της Εταιρείας
10. Στρατηγική της Εταιρείας
11. Οικονομικά αποτελέσματα της Εταιρείας
12. Κλαδική ανάλυση
13. Ανάλυση Porter

14. Ανάλυση SWOT
15. Νομική δομή της Εταιρείας
16. Οργανωτική δομή της Εταιρείας
17. Λειτουργική ανάλυση Εταιρείας
18. Υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές
19. Ομαδοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών
20. Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών

Ενότητα Γ' «Παραρτήματα φακέλου τεκμηρίωσης»

21. Νομοθετικό πλαίσιο εργασιών ενδοομιλικής τεκμηρίωσης
22. Παράρτημα I: Δημοσιευμένες Εταιρικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Διαχ. Περ. 2019 και 2018)
23. Παράρτημα II: Συμβάσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις
24. Παράρτημα III: Μελέτη τεκμηρίωσης παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών

ΟΡΙΣΜΟΙ

Διάμεσος: Είναι η τιμή που διαιρεί την κατανομή της μεταβλητής σε δύο ίσα μέρη, όταν οι τιμές που παίρνει η μεταβλητή τοποθετηθούν σε αύξουσα σειρά. Αν το μέσο όρος της σειράς βρίσκεται μεταξύ δύο ανόμοιων τιμών, ως διάμεσος λαμβάνεται το ημίαθροισμα τους. Συνεπώς διάμεσος είναι η τιμή που αντιστοιχεί στη θέση $(n+1)/2$.

Τεταρτημόρια (quartiles - Q1, Q3): Είναι οι τιμές που χωρίζουν ένα σύνολο παρατηρήσεων σε τέταρτα, Q1: 25% μικρότερες και 75% μεγαλύτερες από την τιμή αυτή. Q3: 75% μικρότερες και 25% μεγαλύτερες από την τιμή αυτή

Πίνακας 3: Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

ΣΜΕΤ	Συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή
ΤΜ	Τιμή Μεταπώλησης
ΚΣΚ	Κόστος συν Κέρδος
ΕΚ	Επιμερισμός Κέρδους
ΚΚΣ	Καθαρό Κέρδος Συναλλαγής

Πίνακας 4: Δείκτες Ενδοομιλικής Τεκμηρίωσης

ΟΜ	Operation Margin (Δείκτης Λειτουργικού Περιθωρίου Κέρδους)
-----------	--

NCP	NetCostPlus (ΔείκτηςΚαθαρού Κόστους συν Κέρδος)
GM	Gross Margin (Δείκτης Μεικτού Περιθωρίου Κέρδους)
GCP	GrossCostPlus (ΔείκτηςΜεικτού Κόστους συν Κέρδος)
ΟΟΣΑ	OECD (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)

Ενότητα Α' «Συνοπτική Επισκόπηση»

1. Εισαγωγή και σκοπός της μελέτης

Η παρούσα μελέτη για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών διεξάγεται προκειμένου να στοιχειοθετηθεί και να επαληθευθεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της *ΟΝΟΜΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ* (εφεξής η «Εταιρεία» ή *ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΟΣ ΤΙΤΛΟΣ*) και των συνδεδεμένων αυτής εταιρειών για το φορολογικό έτος που έληξε στις 31/12/20XX.

Η σχετική ανάλυση διενεργήθηκε κατά τις επιταγές των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν.4174/2013, των άρθρων 50 και 51 του Ν.4172/2013, και βάσει όσων προβλέπουν οι ΠΟΛ.1097/2014, ΠΟΛ.1144/2014 καθώς και η ΠΟΛ1142/02.07.2015 και ΠΟΛ 1227/1.10.2015. Στα πλαίσια αυτής, ακολουθήθηκαν οι αναθεωρημένες οδηγίες του ΟΟΣΑ (2017) προκειμένου για την Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τις Πολυεθνικές Εταιρίες και τις Φορολογικές Αρχές, οι οποίες (οδηγίες) θέτουν τον κανόνα του καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ ενέκρινε στις 10 Ιουλίου 2017 τις αναθεωρημένες Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών («transfer pricing») για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές («Κατευθυντήριες Οδηγίες»). Η αναθεώρηση του 2017 αποτελεί τη δεύτερη μεγάλη αναθεώρηση των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ (η πρώτη πραγματοποιήθηκε στις 22 Ιουλίου 2010) από τότε που εκδόθηκαν για πρώτη φορά την 13η Ιουλίου 1995.

Οι νέες κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ενσωματώνουν τις ουσιαστικές αναθεωρήσεις που έγιναν το 2016 προκειμένου να αντικατοπτριστούν τα συμπεράσματα που συμφωνήθηκαν στις εκθέσεις των BEPS Reports για το 2015 σχετικά με τις Δράσεις 8-10 και τη Δράση 13. Περιλαμβάνονται επίσης οι αναθεωρημένες οδηγίες για την περίπτωση των "Safe Harbours", προκειμένου να εναρμονιστούν οι προσπάθειες για την ελάφρυνση ορισμένων επιβαρύνσεων συμμόρφωσης και να διασφαλιστεί το μέγιστο δυνατό επίπεδο ασφάλειας για τους φορολογούμενους. Τέλος, συμπεριλαμβάνονται και λοιπές αλλαγές σχετικές με τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων σύμφωνα με τις κατευθυντήριες

οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ ανακοίνωσε στις 11 Φεβρουαρίου 2020 τις προσθήκες στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών («transfer pricing») για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές («Κατευθυντήριες Οδηγίες»). Η συγκεκριμένη οδηγία περιλαμβάνει καθοδήγηση σχετικά με τις πτυχές των χρηματοοικονομικών συναλλαγών.

Οι νέες προσθήκες στις οδηγίες του ΟΟΣΑ, ολοκληρώνουν το Περιεκτικό Πλαίσιο των BEPS Reports σχετικά με τις Δράσεις 4, 8 & 10. Περιλαμβάνονται οδηγίες σχετικά με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές, προκειμένου να εναρμονιστούν οι προσπάθειες για την ελάφρυνση ορισμένων επιβαρύνσεων συμμόρφωσης και να διασφαλιστεί το μέγιστο δυνατό επίπεδο ασφάλειας για τους φορολογούμενους. Αναλυτικότερα, συμπεριλαμβάνονται προσθήκες για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων στα δάνεια μεταξύ των επιχειρήσεων εντός Ομίλου, στην συγκέντρωση μετρητών, τις συναλλαγές περί αντιστάθμισης κινδύνου, τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις, τα επιτόκια κλπ.

2. Μεθοδολογία μελέτης

Η παρούσα μελέτη βασίζεται σε εσωτερικά πληροφοριακά στοιχεία, ήτοι πληροφορίες που βρίσκονται εντός του Ομίλου *ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΟΜΙΛΟΥ* (εφεξής «Όμιλος») και της Εταιρείας.

Επιπλέον, η μελέτη περιλαμβάνει πληροφορίες που ελήφθησαν από τρίτα μέρη όπως τράπεζες πληροφοριών, δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις και δημοσιεύσεις σχετικά με την αγορά και τον υπό εξέταση κλάδο δραστηριότητας.

3. Δομή και περιεχόμενο ανάλυσης φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών

- Ενότητα Α': Συνοπτική Επισκόπηση

Στην ενότητα «επισκόπηση του φακέλου» παρουσιάζονται συνοπτικά τα συμπεράσματα των αναλύσεων στα πλαίσια των διεργασιών τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

- Ενότητα Β': Ελληνικός Φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης», συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

- Ενότητα Γ': Παραθέματα μελετών τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

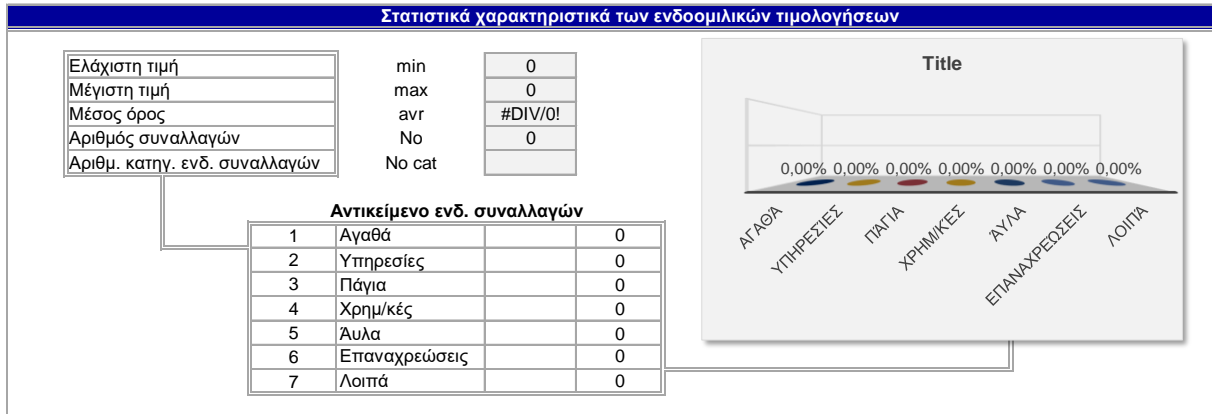
Στα παραθέματα της μελέτης παρουσιάζονται αναλυτικά οι μελέτες που χρησιμοποιήθηκαν για την τεκμηρίωση των υπό εξέταση συναλλαγών και το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο τεκμηρίωσης.

4. Συνοπτική παρουσίαση Εταιρείας (TP Catalyst, AMADEUS)

5. Υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές

A/A	Συμβαλλόμενο μέρος	Αντι-συμβαλλόμενο μέρος	Περιγραφή συναλλαγής	Αξία συναλλαγής
1				
2				
3				
4				
5				

Εικόνα1: Στατιστικά χαρακτηριστικά των ενδοομιλικών τιμολογήσεων



6. Συμπεράσματα λειτουργικής ανάλυσης

Με βάση τη διενεργηθείσα λειτουργική ανάλυση, διαφαίνεται ότι η Εταιρεία φέρει τη λειτουργική ευθύνη για την δραστηριότητα εταιρείας αναλαμβάνοντας συγκεκριμένους κινδύνους που συνδέονται με τη δραστηριότητά της. Ο χαρακτηρισμός των διεργασιών και δραστηριοτήτων μίας επιχειρησιακής οντότητας και η κατηγοριοποίηση της αποτελούν κομβικά σημεία για την κατανόηση των δομών και λειτουργιών της και τη γενικότερη αναπτυξιακή φιλοσοφία που τη διέπει.

Μολονότι η πολυπλοκότητα ενός επιχειρησιακού περιβάλλοντος καθιστά συχνά δύσκολη τη διαβάθμιση βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων εντούτοις είναι εφικτή μία κάποια κατηγοριοποίηση μέσω της ανάλυσης συγκεκριμένων παραγόντων όπως οι κύριες λειτουργίες που επιτελούνται, οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι, τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν και χρησιμοποιούνται στην εταιρική δραστηριότητα κτλ.. Βάσει των ανωτέρω, η υπό εξέταση επιχειρησιακή οντότητα δύναται να χαρακτηριστεί ως τυπικός δραστηριότητα εταιρείας.

7. Συμπεράσματα οικονομικής ανάλυσης

Εικόνα2: Συμπεράσματα οικονομικής ανάλυσης

Αύξων αριθμός συναλλαγής	<input type="text" value="1"/>		
Συμβαλλόμενο μέρος	<input type="text" value="0"/>		
Αντι-συμβαλλόμενο μέρος	<input type="text" value="0"/>		
Αξία συναλλαγής (σε ευρώ)	<input type="text" value="0,00"/>		
Περιγραφή συναλλαγής			
0			
Αποτελέσματα μελέτης			
Μέθοδος σταθμικού μέσου όρου			
Πρώτο τεταρτ. (Q1)	<input type="text" value="0,00%"/>	Μέθοδος τεκμ.	<input type="text" value="0"/>
Διάμεσος (Median)	<input type="text" value="0,00%"/>	Δείκτης τεκμ.	<input type="text" value="0"/>
Τρίτο τεταρτ. (Q3)	<input type="text" value="0,00%"/>		
Συμπεράσματα οικονομικής ανάλυσης			
Συγκριτικό αποτέλεσμα κοστολογικής ανάλυσης			<input type="text" value="0,00%"/>
Περίπτωση Α	Εντός ενδ. εύρους / Εναρμονισμός με ALP		<input type="text"/>
Περίπτωση Β	Εκτός ενδ. εύρους / Εναρμονισμός με ALP για ελ. φορολ. σκοπούς		<input type="text"/>
Περίπτωση Γ	Εκτός ενδ. εύρους / Υπολογισμός λογιστικών διαφορών		<input type="text"/>
	Αξία επιβάρυνσης	>>>>>>	<input type="text"/>

- Περιγραφή Κωδικών Δραστηριότητας τύπου NACE Rev. 2 της επιχειρησιακής δραστηριότητας
- Σύντομη περιγραφή δραστηριότητας της Εταιρείας στη βάση δεδομένων TP Catalyst, AMADEUS

This company, which is based in Greece, is engaged in the manufacturing of paper packaging materials, and plastic caps and closures for liquid food products. It was incorporated in 19XX and has its registered business address located in Lavrio. The company is also involved in laminating purchased paper or paperboard into corrugated or solid fiber boxes and related products, such as pads, partitions, pallets, and corrugated paper. Its main customers include the food industry.

Ενότητα Β' «Ελληνικός Φάκελος τεκμηρίωσης»

8. Γενική επισκόπηση της Εταιρείας

Λεκτική Προσθήκη

9. Δραστηριότητα της Εταιρείας

Λεκτική Προσθήκη

10. Στρατηγική της Εταιρείας

Λεκτική Προσθήκη

11. Οικονομικά αποτελέσματα της Εταιρείας

12. Κλαδική ανάλυση

Δομή του κλάδου

Λεκτική Προσθήκη

Εγχώρια αγορά

Λεκτική Προσθήκη

Διεθνής - Ευρωπαϊκή αγορά

Λεκτική Προσθήκη

Ανταγωνισμός

Λεκτική Προσθήκη

Συμπεράσματα

Λεκτική Προσθήκη

13. Ανάλυση Porter

- Γενική ανάλυση της μεθοδολογίας Porter

Υπάρχουν διάφορες δυνάμεις που επιδρούν στην ικανότητα ενός οργανισμού να ανταγωνίζεται. Ο Μάικλ Πόρτερ (Michael E. Porter) ανέπτυξε το μοντέλο των πέντε ανταγωνιστικών δυνάμεων που δείχνει την ένταση του ανταγωνισμού σε μια βιομηχανία και καθορίζει την σχετική ελκυστικότητα και κατά συνέπεια την κερδοφορία της.

Εικόνα3: Μοντέλο PORTER πέντε ανταγωνιστικών δυνάμεων, (Porter, 1985)



- Απειλή εισόδου των ανταγωνιστών

Είναι λογικό πως όταν τα “εμπόδια εισόδου” (entry barriers) σε μια βιομηχανία είναι χαμηλά τότε η απειλή νέων ανταγωνιστών είναι μεγάλη. Αντίθετα, όταν τα εμπόδια εισόδου είναι υψηλά τότε η απειλή αυτή είναι μικρή. Η ελκυστικότητα ενός κλάδου είναι δυνατό να προκαλέσει-την επιθυμία εισόδου και σε άλλες επιχειρήσεις (Thompson, A&Strickland, A 1996).

Τα συνηθέστερα εμπόδια εισόδου είναι:

- Η ύπαρξη “οικονομίων κλίμακας“. Όταν οι υφιστάμενοι ανταγωνιστές έχουν “πλεονέκτημα κόστους” (cost advantage) χάρη σε οικονομίες κλίμακας αυτό σημαίνει ότι οι δυνητικοί ανταγωνιστές πρέπει να εισέλθουν στην αγορά με αντίστοιχη δυναμική (πράγμα κοστοβόρο και ριψοκίνδυνο) ή διαφορετικά να έχουν “μειονέκτημα κόστους” (cost disadvantage) κι επομένως χαμηλότερη κερδοφορία,
- Το brand loyalty. Όσο υψηλότερο είναι το brand loyalty τόσο εντονότερες πρέπει να

είναι οι ενέργειες μάρκετινγκ των εν δυνάμει ανταγωνιστών ώστε να κερδίσουν μερίδιο αγοράς από τις κυρίαρχες εταιρείες της αγοράς,

- Οι απαιτήσεις σε κεφάλαιο, η πρόσβαση στα κανάλια διανομής.

- Δύναμη αγοραστών

Οι αγοραστές πιέζουν την εκάστοτε εταιρεία να μειώσει τις τιμές της, να αυξήσει την ποιότητα με αποτέλεσμα να μειώνεται το περιθώριο κέρδους.

Η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών είναι εντονότερη όταν:

- Υπάρχει χαμηλό “κόστος αλλαγής” σε ανταγωνιστικά brand ή υποκατάστατα προϊόντα.
- Οι αγοραστές έχουν επαρκές μέγεθος ώστε να ζητούν χαμηλές τιμές κι άλλες ευκολίες όταν αγοράζουν μεγάλες ποσότητες.
- Η αγορά μεγάλης ποσότητας από τους αγοραστές είναι σημαντική για τους πωλητές.
- Η ζήτηση είναι χαμηλή ή μειούμενη.
- Υπάρχουν λίγοι αγοραστές.
- Οι αγοραστές έχουν τη δυνατότητα να αναβάλουν την αγορά τους σε περίπτωση που δεν τους ικανοποιούν οι όροι της αγοραπωλησίας.

Κάποιοι αγοραστές απειλούν ότι θα προβούν σε “backward integration“.

Η δύναμη αυτή μάλιστα είναι εντονότερη , όταν οι αγοραστές είναι οργανωμένοι , κάνουν μαζικές μεγάλες αγορές , μπορούν να ολοκληρωθούν κατά πίσω κτλ . Επίσης όσο μεγαλύτερος και σημαντικός είναι ο αγοραστής τόσο με γαλύτερη είναι και η διαπραγματευτική του δύναμη όπως επίσης επηρεάζεται και από τον αριθμό των προμηθευτών που υπάρχουν (Hill, C. & Jones,G. 1997).

- Απειλή υποκατάστατων

Όλες οι επιχειρήσεις σε ένα δεδομένο κλάδο έχουν ως ανταγωνιστές, υπό την ευρεία έννοια, επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλους κλάδους. Η ύπαρξη υποκατάστατων προϊόντων σημαίνει ότι υπάρχει ένα όριο στις τιμές που μπορούν να θέσουν οι επιχειρήσεις προτού οι καταναλωτές στραφούν προς τα υποκατάστατα προϊόντα. Αυτό ισχύει τόσο σε περιόδους γενικής οικονομικής ευρωστίας κι ακόμη περισσότερο σε περιόδους που η εκάστοτε οικονομία δεν είναι ισχυρή.

Η απειλή των υποκατάστατων προϊόντων είναι εντονότερη όταν:

- Υπάρχουν καλά και άμεσα διαθέσιμα υποκατάστατα προϊόντα ή εμφανίζονται συνεχώς καινούργια.

- Τα υποκατάστατα προϊόντα έχουν συμφέρουσα τιμή.
- Τα υποκατάστατα προϊόντα είναι παρόμοιας / καλύτερης ποιότητας από τα κύρια .
- Υπάρχει χαμηλό “κόστος αλλαγής” για τους τελικούς χρήστες του προϊόντος.

- Δύναμη προμηθευτών

Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών έγκειται στο γεγονός ότι μπορεί να αυξήσουν τις τιμές τους ή να μειώσουν την ποιότητα των προϊόντων τους. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα να πιεσθεί η κερδοφορία του κλάδου στο σύνολό της σε περίπτωση που δεν μπορεί να περάσει, συνολικά ή εν μέρει, την αύξηση των τιμών στους τελικούς καταναλωτές.

Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών είναι εντονότερη όταν:

- Οι επιχειρήσεις του κλάδου αντιμετωπίζουν υψηλό “κόστος αλλαγής” προμηθευτών.
- Υπάρχει μικρή προσφορά των προϊόντων των προμηθευτών.
- Το προϊόν κάποιου προμηθευτή είναι υψηλά διαφοροποιημένο με αποτέλεσμα να αυξάνει κατά πολύ την ποιότητα του τελικού προϊόντος.
- Υπάρχουν λίγοι προμηθευτές.

Το μοντέλο του Porter δέχεται και κάποια κριτική . Αυτή είναι το γεγονός ό τι δεν αναφέρεται στην δυνατότητα των επιχειρήσεων για να συνεργαστούν μεταξύ τους για λόγους στρατηγικής. Βέβαια ο Porter απαντάει εμμέσως σε αυτή την κριτική με την θεωρία περί ομάδων (Clusters) (Porter,1998) η οποία αναπτύχθηκε κάποια χρόνια μετά . Μία άλλη κριτική είναι ότι το μοντέλο δεν προβλέπει τις αλλαγές στο ευρύτερο εξωτερικό περιβάλλον και ούτε σε πιο στάδιο βρίσκεται στο κύκλο ζωής του . Επίσης δεν προβλέπει την καινοτομία ή τ ην διαφοροποίηση . Βέβαια υπάρχει το μοντέλο της στρατηγικής επιλογής που τα προβλέπει αυτά. Τέλος δεν υπολογίζεται ο ανθρώπινος παράγοντας.

- Η ανάλυση Porter σε επίπεδο Εταιρείας

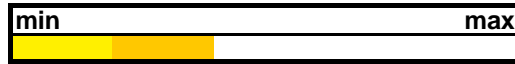
Απειλή νέων εισροών-εκροών

Λεκτική Προσθήκη



Διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών

Λεκτική Προσθήκη



Διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών

Λεκτική Προσθήκη



Απειλή υποκατάστατων προϊόντων

Λεκτική Προσθήκη



Ανταγωνισμός μεταξύ υφιστάμενων επιχειρήσεων

Λεκτική Προσθήκη



Ακολουθεί παράδειγμα ανάλυσης των 5 δυνάμεων του PORTER σε πλασματικό όμιλο εταιριών, πώλησης παιδικών και βρεφικών ειδών που εδρεύει στην Ελλάδα:

Πίνακας 5: Παράδειγμα PORTER Ανάλυσης

Υφιστάμενος ανταγωνισμός	<ul style="list-style-type: none"> – Η εταιρεία έχει καθιερωθεί ως “marketleader” στην αγορά παιδικών και βρεφικών ειδών. (Χαμηλή) – Οι βασικοί ανταγωνιστές της είναι μικρότερου μεγέθους όσο αφορά αριθμό καταστημάτων αλλά και πωλήσεων. (Χαμηλή) – Σημαντική απειλή υπάρχει από τις υπεραγορές όσο αφορά τις υπόλοιπες δραστηριότητες της εταιρείας. (Υψηλή)
Απειλή νέων ανταγωνιστών	<ul style="list-style-type: none"> – Απειλή υπάρχει με την είσοδο ξένων παρόμοιων εταιριών στην Ελληνική αγορά. (Χαμηλή) – Απειλή μπορεί να υπάρξει με την αλλαγή της στρατηγικής των υφιστάμενων ανταγωνιστών και την επέκταση του δικτύου καταστημάτων τους. (Χαμηλή)

Απειλή υποκατάστατων προϊόντων	<ul style="list-style-type: none"> - Συγκεκριμένα είδη παιχνιδιών (π.χ. βιντεοπαιχνίδια) δεν υπάρχουν σε καταστήματα παιχνιδιών αλλά σε άλλα καταστήματα λιανικής τα οποία αποτελούν ανταγωνιστές τους. (Υψηλή) - Στην αγορά των ειδών σπιτιού επίσης υπάρχουν πολλά υποκατάστατα καλύτερης ποιότητας σε S/M. (Υψηλή)
Διαπραγματευτική δύναμη προμηθευτών	<ul style="list-style-type: none"> - 80% των εισαγωγών αποκλειστικά από Κίνα . Κίνδυνος από μελλοντική επιβολή δασμών , εμπορικό απόκλεισμό κ .α. (Υψηλή) - Κανένας προμηθευτής δεν αντιπρο - σωπεύει πάνω από 10% του συνόλου των πωλήσεων. (Χαμηλή) - Μεγάλη διασπορά υπολοίπων προμηθευτών (αποκλειστικός εισαγωγέας σε ορισμένα είδη (187 προμηθευτές από την Ελλάδα). (Χαμηλή)
Διαπραγματευτική δύναμη αγοραστών	<ul style="list-style-type: none"> - Η ποιότητα των εμπορευμάτων (επιβλαβή και ανθυγιεινά) μπορεί να αλλάξει την επιλογή των καταναλωτών προς συγκεκριμένα καταστήματα αλλά όχι δραματικά λόγω της αντιστοιχίας με την τιμή τους. (Χαμηλή) - Παρά την οικονομική κρίση , το μέγεθος των αγοραστών δεν μπορεί να αλλάξει δραματικά, λόγω των πολύ χαμηλών τιμών των εμπορευμάτων. (Χαμηλή)

14. Ανάλυση SWOT

Μελέτη του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος μιας επιχείρησης , είναι η μέθοδος SWOT (Strengths- Weaknesses- Opportunities- Threats), η οποία αφορά ως επί το πλείστον τα δυνατά και αδύναμα σημεία μιας επιχείρησης αλλά και τις ευκαιρίες και τις απειλές που ενδέχεται να προκύψουν σε αυτή. «Πατέρας» της ανάλυσης SWOT φέρεται να είναι ο Albert Humphrey, καθηγητής την δεκαετία του 60 και 70 στο Stanford University.

Τα δυνατά και τα αδύναμα σημεία μιας επιχείρησης αφορούν το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης καθώς προκύπτουν από τους εσωτερικούς πόρους και ικανότητες που αυτή κατέχει και εντοπίζονται από την ανάλυση των λειτουργιών και των συστημάτων της επιχείρησης . Ενώ οι ευκαιρίες και οι απειλές αφορούν το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης τις οποίες θα πρέπει να εντοπίσει και να προσαρμοστεί σε αυτές ή ακόμα και να τις προσαρμόσει στα μέτρα της . Προκειμένου λοιπόν να προσεγγιστούν τα παραπάνω

στοιχεία κρίνεται αναγκαία η διατύπωση διάφορων ερωτήσεων και η απάντηση αυτών με σαφήνεια. Ορισμένες τέτοιες ερωτήσεις είναι «τι κάνουμε επιτυχώς και τι όχι ;» όσον αφορά τα θετικά και τα αρνητικά σημεία και «ποιες είναι οι ενδιαφέρουσες τάσεις που διαβλέπουμε και πόσο μας επηρεάζει ο ανταγωνισμός» σχετικά με τις ευκαιρίες και τις απειλές για την επιχείρηση.

Σύμφωνα με τους Thompson et al. (2015), όπως τροποποιήθηκε από τον Παπαδάκη (2016), η λίστα που μπορεί να περιέχουν οι δυνάμεις, οι αδυναμίες, οι ευκαιρίες καθώς και οι πιθανές απειλές παρατίθενται στην κάτωθι εικόνα (4):

Εικόνα4: SWOT Analysis



Ακολουθεί παράδειγμα ανάλυσης SWOT σε πλασματικό όμιλο εταιριών, πώλησης παιδικών και βρεφικών ειδών που εδρεύει στην Ελλάδα:

Πίνακας 6: Παράδειγμα SWOT Ανάλυσης

Strengths	Weaknesses
<ul style="list-style-type: none"> – Εμπορεύματα με πολύ χαμηλό κόστος σε πολύ μεγάλη ποικιλία, η οποία ανανεώνεται συνεχώς (δραστηριοποίηση σε πολλούς τομείς παιχνίδια, βρεφικά, είδη σπιτιού). – Μεγάλο δίκτυο καταστημάτων. 	<ul style="list-style-type: none"> – Έντονος ανταγωνισμός. – Χαμηλή ποιότητα εμπορευμάτων (επικίνδυνα ή ελαττωματικά). – Εξάρτηση από εισαγωγές (80% από Κίνα)

<ul style="list-style-type: none"> - Ισχυρή διαφήμιση. - Ισχυρή εικόνα στην αγορά και ηγετική θέση στον Ελληνικό κλάδο (ισχυρό brand name). - Διοίκηση με σχέδια, προοπτικές και ιδιαίτερες γνώσεις των αναγκών της αγοράς. 	
Opportunities	Threats
<ul style="list-style-type: none"> - Ανάπτυξη εξωστρέφειας των εσόδων. - Επέκταση σε νέες γεωγραφικές περιοχές νέες αγορές (ευκαιρίες για νέες επενδύσεις). - Προσέγγιση επιπλέον τμημάτων της αγοράς. 	<ul style="list-style-type: none"> - Οικονομικές ρυθμίσεις. - Δυσμενείς συναλλαγματικές αλλαγές. - Επιβράδυνση στην ανάπτυξη αγοράς. - Ακόμη χαμηλότερο εισόδημα αγοραστικού κοινού. - Υποκατάστατα προϊόντα.

15. Νομική δομή της Εταιρείας

Λεκτική Προσθήκη

16. Οργανωτική δομή της Εταιρείας

Οργανόγραμμα εταιρείας

17. Λειτουργική ανάλυση Εταιρείας

- Επιτελούμενες λειτουργίες

Εικόνα5: Επιτελούμενες Λειτουργίες Οντότητας

Επιτελούμενες λειτουργίες σε επίπεδο επιχειρησιακής οντότητας	
Α/Α	Κατηγορία επιτελούμενης λειτουργίας
1	Λειτουργία Παραγωγής
2	Εμπορική Λειτουργία
3	Λειτουργία Μάνατζμεντ
4	Οικονομική λειτουργία
5	Λειτουργία προμηθειών
6	Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης
7	Λειτουργία πληροφόρησης
8	Λειτουργία δημοσίων σχέσεων
9	Λειτουργία επίλυσης προβλημάτων
10	Λειτουργία υποστήριξης πωλήσεων
11	Λειτουργία υποστήριξης πελατών
12	Λειτουργία ποιοτικού ελέγχου
13	Λειτουργία διανομής
14	Λειτουργία βελτίωσης αγαθού
15	Λειτουργία συντήρησης εξοπλισμού και εγκαταστάσεων
16	Λειτουργία αντιπροσώπευσης
17	Λειτουργία χρηματοδότησης
18	Λειτουργίες logistics και αποθήκευσης
19	Λειτουργία τεχνικής υποστήριξης
20	Λειτουργία μεταφορών
21	Λειτουργία του Μάρκετινγκ
22	Λειτουργία στρατηγικού σχεδιασμού
23	Λειτουργία διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού
24	Λειτουργία διαχείρισης διαθεσίμων
25	Λειτουργία πληροφοριακών συστημάτων
26	Λειτουργία γραμματειακής υποστήριξης
27	Λειτουργία διαχείρισης προγραμμάτων
28	Λειτουργία διαχείρισης έργων
29	Λειτουργία σχεδιασμού και οργάνωσης
30	Λειτουργία παραλαβής εμπορευμάτων
31	Λειτουργία transition consultancy
32	Λειτουργία reporting
33	Λειτουργία τήρησης και επίβλεψης λογιστικών βιβλίων
34	Λειτουργία διαχείρισης εγκαταστάσεων
35	Νομική Λειτουργία
36	Λειτουργία τιμολόγησης
37	Λειτουργία μίσθωσης επαγγελματικού χώρου

Συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου των λειτουργιών της εταιρικής δραστηριότητας:

- Τίτλος Λειτουργίας

Λεκτική Προσθήκη

- Κίνδυνοι

Οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι σχετίζονται με την έκθεση μίας οντότητας σε αβέβαιες μεταβολές και η δημοφιλέστερη ερμηνεία τους δίνει έμφαση σε αρνητική μεταβολή. Οι προκλήσεις που καλείται να αντιμετωπίσει η Εταιρεία είναι συνεχείς και ποικίλες και δύνανται να κατηγοριοποιηθούν σε διαφορετικές κατηγορίες ανάλογα με τη φύση τους.

Επισημαίνεται ότι η κατηγοριοποίηση των κινδύνων, σε συνδυασμό με την ανάπτυξη μεθοδολογίας αναγνώρισης, αξιολόγησης, ταξινόμησης και διαχείρισής τους, διαφέρει από εταιρεία σε εταιρεία, ιδιαίτερα όταν σχετίζεται με εταιρείες που ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους δραστηριοποίησης.

Οι κυριότεροι κίνδυνοι του οποίου αντιμετωπίζει η Εταιρεία στα πλαίσια των κύριων επιχειρησιακών διεργασιών της είναι οι ακόλουθοι:

Εικόνα6: Ανάλυση Κινδύνων Οντότητας

Ανάλυση κινδύνων σε επίπεδο επιχειρησιακής οντότητας					
Κατηγορία κινδύνου	Διαβάθμιση κινδύνου				
	Σημαντικός	Αυξημένος	Μέτριος	Περιορισμένος	Ελάχιστος
Επιχειρηματικοί κίνδυνοι					
Εμπορικοί κίνδυνοι ή κίνδυνοι Αγοράς					
Πιστωτικοί κίνδυνοι					
Κίνδυνοι ρευστότητας					
Λειτουργικοί κίνδυνοι					
Νομικοί κίνδυνοι					
Κίνδυνος Διασύνδεσης					
Λειτουργικοί Κίνδυνοι – Κίνδυνοι Παραγωγής					
Κίνδυνοι που σχετίζονται με το προσωπικό του οργανισμού					
Κίνδυνοι Συστημάτων Πληροφορικής – Τεχνολογικοί Κίνδυνοι					
Κίνδυνοι Απάτης – Κίνδυνοι Ακεραιότητας					
Στρατηγικοί – Περιβαλλοντικοί Κίνδυνοι που σχετίζονται με τη λήψη αποφάσεων					
Λειτουργικοί Κίνδυνοι που σχετίζονται με την εσωτερική και εξωτερική πληροφόρηση					
Κίνδυνοι ορθότητας – πληρότητας παραγόμενων χρηματοοικονομικών αναφορών					
Συστημικός κίνδυνος					
Πολιτικός κίνδυνος					
Κίνδυνος πληθωρισμού					
Χρηματοοικονομικός κίνδυνος					
Κίνδυνος επιτοκίου					
μη-Συστηματικός επενδυτικός Κίνδυνος					
Συστηματικός επενδυτικός Κίνδυνος					
Συναλλαγματικός Κίνδυνος					

Συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου των κινδύνων της εταιρικής δραστηριότητας:

- Τίτλος Κινδύνου

Λεκτική Προσθήκη

- Περιουσιακά στοιχεία

Στα πλαίσια της δραστηριότητας της η Εταιρεία χρησιμοποιεί ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως παρουσιάζονται ακολούθως στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Πέραν των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η Εταιρεία διαθέτει και τα ακόλουθα άυλα περιουσιακά στοιχεία:

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα άυλα πάγια στοιχεία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής,

είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα κύρια χαρακτηριστικά των άυλων παγίων στοιχείων είναι ότι:

- Δεν έχουν φυσική υπόσταση
- εξασφαλίζουν στον κάτοχό τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα Άυλα και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία
- παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οφέλη,
- έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

- Ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές

Κατά τη διάρκεια της υπό εξέταση διαχειριστικής περιόδου δεν έλαβε χώρα κάποια ειδική επιχειρηματική στρατηγική, στα πλαίσια λειτουργίας της Εταιρείας, που να επηρέασε την ενδοομιλική της τιμολογιακή πολιτική.

18. Υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές

A/A	Συμβαλλόμενο μέρος	Αντι-συμβαλλόμενο μέρος	Περιγραφή συναλλαγής	Αξία συναλλαγής
1				
2				
3				
4				
5				

19. Ομαδοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ (Κεφάλαιο III, παρ. 3.9) «Ιδανικά, προκειμένου να επιτευχθεί η ακριβέστερη προσέγγιση των συνθηκών που συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η αντίστοιχη αρχή πρέπει να εφαρμόζεται ανά κάθε συναλλαγή ξεχωριστά. Ωστόσο, υπάρχουν συχνά περιπτώσεις όπου κάποιες ξεχωριστές συναλλαγές συνδέονται ή παρουσιάζουν μία συνέχεια σε τόσο μεγάλο βαθμό που δε δύνανται να αξιολογηθούν επαρκώς σε αυτόνομη βάση [...]. Οι εν λόγω συναλλαγές πρέπει να αξιολογούνται συνδυαστικά χρησιμοποιώντας την πλέον κατάλληλη μέθοδο ως ορίζει η αρχή των ίσων αποστάσεων.»

Για σκοπούς παρουσίασης, οι συναλλαγές που είναι της ίδιας φύσης και διέπονται από τους ίδιους συμβατικούς όρους και όρους τιμολόγησης, ενώ διαφοροποιούνται μόνο ως προς το ποσό της συναλλαγής και την εκάστοτε αντισυμβαλλόμενη Εταιρεία, εξετάζονται μαζί, δεδομένου ότι τα ουσιώδη στοιχεία που αφορούν την λειτουργική και οικονομική ανάλυση των εν λόγω συναλλαγών ταυτίζονται και ως εκ τούτου χωριστή ανάλυσή τους δεν θα

προσέδιδε κάποιο στοιχείο για σκοπούς εξέτασης της συμβατότητας των τιμών των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στα πλαίσια αυτά, οι ενδοομιλικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα εντός της υπό εξέταση χρήσεως και θεωρούνται άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους, εφόσον έχουν την ίδια τιμολογιακή πολιτική και τις ίδιες λειτουργίες οι οποίες χρήζουν τεκμηρίωσης είναι οι ακόλουθες:

Εικόνα7: Ομαδοποίηση Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Πίνακας ομαδοποιήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών		
1	#N/A	#N/A
2	#N/A	#N/A
3		
4		
5		
Συνολική αξία ομαδοποίησης Α		#REF!

20. Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών

Εικόνα 8: Στοιχεία 1ης συναλλαγής/ Α Ομαδοποίησης

A/A Συναλλαγής	1	0		
Συμβαλλόμενο μέρος	0			
Αντί-συμβαλλόμενο μέρος	0			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Περιγραφή φύσεως συναλλαγής</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> </tr> </tbody> </table>			Περιγραφή φύσεως συναλλαγής	0
Περιγραφή φύσεως συναλλαγής				
0				
Αξία συναλλαγής		Κατά την υπό εξέταση φορολογική περίοδο, το ύψος της εν λόγω συναλλαγής ανήλθε στο ποσό των € 0,00		

-Τιμολογιακή Πολιτική

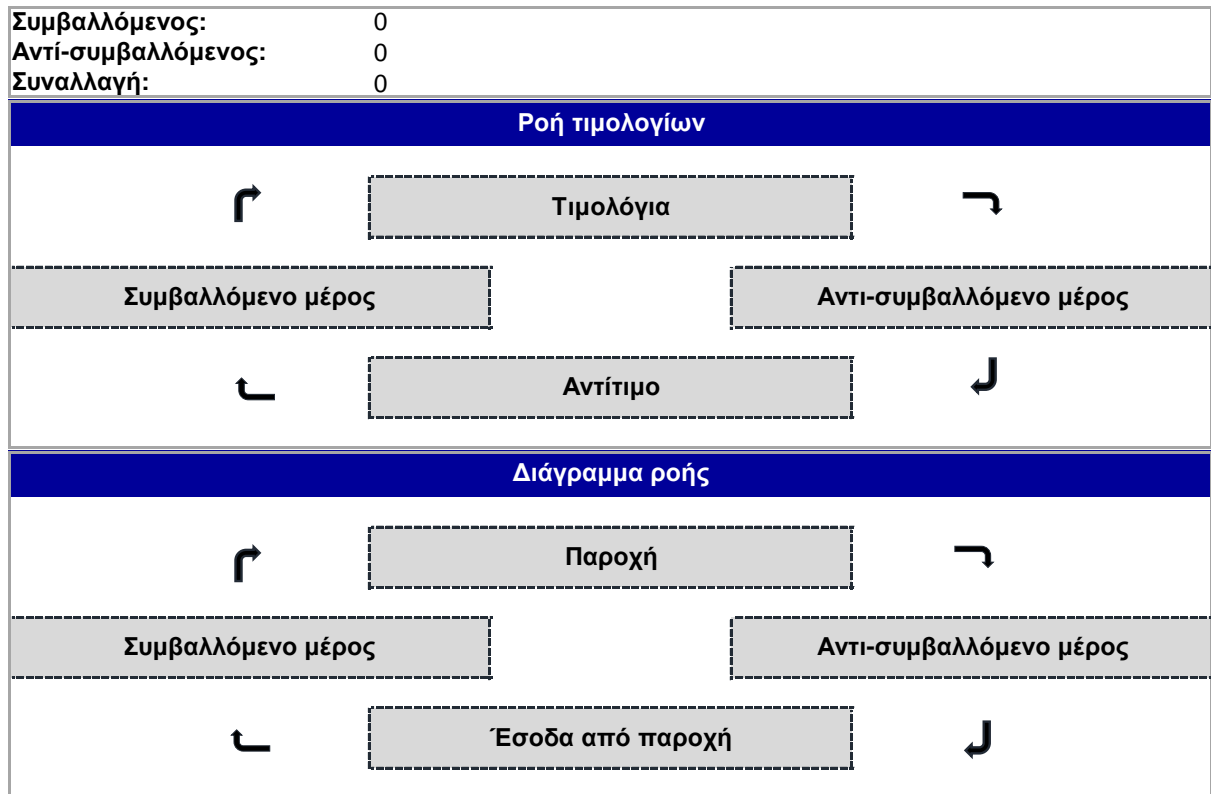
Στα πλαίσια της υπό εξέταση συναλλαγής δεν εφαρμόστηκε κάποια ιδιαίτερη τιμολογιακή πολιτική, καθώς η συγκεκριμένη συναλλαγή πραγματοποιήθηκε στο κόστος, χωρίς την προσθήκη κάποιου περιθωρίου κέρδους.

ή

Περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής που εφαρμόστηκε

-Συμβατικοί όροι

Εικόνα9: Ροή τιμολογίων/Διάγραμμα ροής συναλλαγής-ομαδοποίησης



- Λειτουργική ανάλυση

Εικόνα10: Επιτελούμενες Λειτουργίες

Επιτελούμενες λειτουργίες	
A/A	Κατηγορία επιτελούμενης λειτουργίας
1	Λειτουργία Παραγωγής
2	Εμπορική Λειτουργία
3	Λειτουργία Μάνατζμεντ
4	Οικονομική λειτουργία
5	Λειτουργία δημοσίων σχέσεων
6	Λειτουργία του Μάρκετινγκ
7	Λειτουργία στρατηγικού σχεδιασμού
8	Λειτουργία σχεδιασμού και οργάνωσης

Περιουσιακά στοιχεία

Λόγω της φύσεως της συγκεκριμένης συναλλαγής δεν χρησιμοποιείται κάποιο ιδιαίτερο πάγιο υλικό ή άυλο περιουσιακό στοιχείο.

ή

Για τους σκοπούς της ανάλυσης παρατίθενται τα κύρια περιουσιακά στοιχεία της

Εταιρείας τα οποία σχετίζονται με τις υπό εξέταση συναλλαγές.

A. Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία:

Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός,

Ηλεκτρονικοί υπολογιστές (Hardware, software).

B. Άυλα περιουσιακά στοιχεία:

Εξειδικευμένο προσωπικό,

Τεχνογνωσία.

Κίνδυνοι

Εικόνα11: Ανάλυση Κινδύνων συναλλαγής

Ανάλυση κινδύνων στα πλαίσια της υπό εξέταση συναλλαγής					
Κατηγορία κινδύνου	Διαβάθμιση κινδύνου				
	Σημαντικός	Αυξημένος	Μέτριος	Περιορισμένος	Ελάχιστος
Επιχειρηματικοί κίνδυνοι			√		
Εμπορικοί κίνδυνοι ή κίνδυνοι Αγοράς				√	
Πιστωτικοί κίνδυνοι					√
Κίνδυνοι ρευστότητας					√
Λειτουργικοί κίνδυνοι				√	
Λειτουργικοί Κίνδυνοι – Κίνδυνοι Παραγωγής				√	
Στρατηγικοί – Περιβαλλοντικοί Κίνδυνοι που σχετίζονται με τη λήψη αποφάσεων				√	
Χρηματοοικονομικός κίνδυνος					√

Οικονομικές συνθήκες

Δεν υφίστανται συνθήκες αγοράς διαφορετικές σε σχέση με τις περιγραφόμενες στη σχετική ενότητα, οι οποίες να έχουν επηρεάσει την τιμολόγηση της υπό εξέταση συναλλαγής.

Ειδικές στρατηγικές

Δεν εφαρμόζεται κάποια ειδική επιχειρηματική στρατηγική η οποία να έχει επηρεάσει την τιμολόγηση της υπό εξέταση συναλλαγής.

Λειτουργικό προφίλ

Στα πλαίσια της υπό εξέταση συναλλαγής/ομαδοποίησης η Εταιρεία λειτουργεί ως Λήπτης Υπηρεσιών Συμβουλευτικής Υποστήριξης.

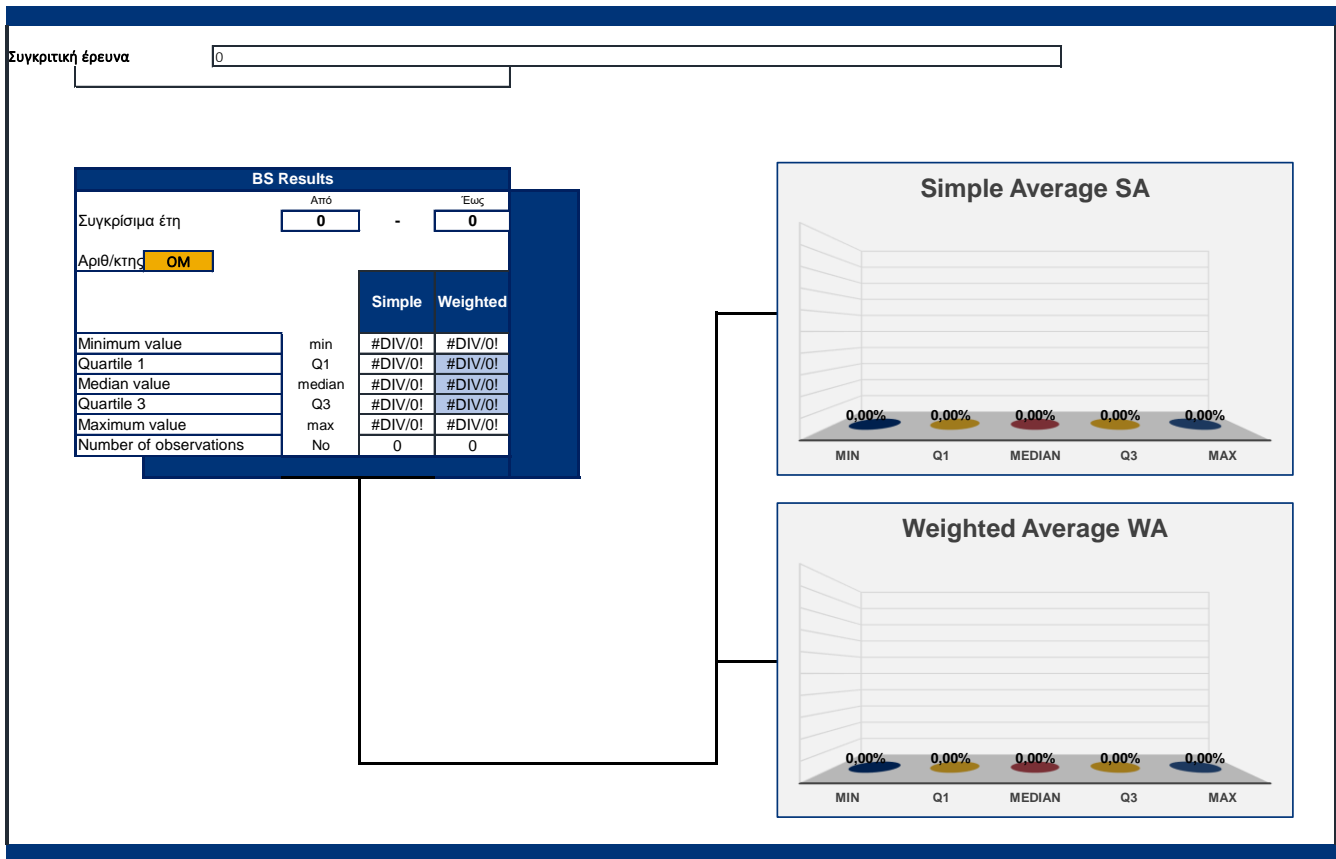
- Οικονομική ανάλυση

Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης

Λεκτική προσθήκη

Εφαρμογή επιλεγθείσας μεθόδου τεκμηρίωσης

Εικόνα12: Αποτελέσματα συγκριτικής ανάλυσης



Από τη διεξαχθείσα μελέτη συγκριτικών στοιχείων υπολογίστηκε ένα ενδοτεταρτημοριακό εύρος από 3,29% έως 8,65% και διάμεσο 6,10%, με τη μέθοδο του απλού μέσου όρου και από 3,23% έως 8,69% και διάμεσο 5,85%, με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου. Το συνολικό εύρος του συγκριτικού δείγματος κυμάνθηκε από 0,92% έως 9,89% με τη μέθοδο του απλού μέσου όρου και από 0,93% έως 9,80% με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου.

- Κοστολογική ανάλυση συναλλαγής

Λεκτική προσθήκη

- Συμπεράσματα

Βάσει της ανωτέρω κοστολογικής ανάλυσης και των αποτελεσμάτων της οικονομικής ανάλυσης του σχετικού συγκριτικού δείγματος διαπιστώνεται ότι η τιμολόγηση της υπό εξέταση συναλλαγής εμπίπτει εντός του ως άνω προσδιορισθέντος ενδοτεταρτημοριακού εύρους και συνεπώς ευθυγραμμίζεται με την «αρχή τήρησης των ίσων αποστάσεων».

ή

Βάσει της ανωτέρω κοστολογικής ανάλυσης και των αποτελεσμάτων της οικονομικής ανάλυσης του σχετικού συγκριτικού δείγματος διαπιστώνεται ότι η τιμολόγηση της υπό εξέταση συναλλαγής δεν εμπίπτει εντός του ως άνω προσδιορισθέντος ενδοτεταρτημοριακού εύρους και προκύπτει λογιστική διαφορά της τάξεως των €49.XXX,XX.

Ενότητα Γ' «Παραρτήματα φακέλου τεκμηρίωσης»

Παράρτημα I: Δημοσιευμένες Εταιρικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Διαχ. Περ. 20X1 και 20X0)

Εταιρικές δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Παράρτημα II: Συμβάσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Παράρτημα III: Μελέτη τεκμηρίωσης παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών

4.3 Συνοπτικός Πίνακας Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

4.3.1 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα

Η Εφαρμογή Δημιουργίας Αρχείου Υποβολής Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιτρέπει την εύκολη δημιουργία του απαιτούμενου αρχείου XML για την Υπηρεσία Υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών . Η λήψη της εφαρμογής μπορεί να γίνει από την διεύθυνση :

<https://www.aade.gr/epiheiriseis/forologikes-ypiresies/eisodima/endoomilikes-synallages>.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών αποτελείται από τέσσερις ενότητες : α) Στοιχεία της Επιχείρησης β) Λειτουργική Ταυτότητα γ) Κατάλογος ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση, και δ) Γνωστοποιήσεις.

Αρχικά συμπληρώνουμε τα στοιχεία της επιχείρησης (ΑΦΜ, Αρμόδια Δ.Ο.Υ, Κ.Α.Δ. δραστηριότητας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα). Ύστερα απαιτείται η συμπλήρωση σχετικά με την λειτουργική ταυτότητα . Συγκεκριμένα αναφέρουμε πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές (που είμαστε υπόχρεοι προς τεκμηρίωσης τους) για την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο . Επιπλέον εισάγουμε τις λειτουργίες και τους κινδύνους της επιχείρησης, την οποία αφορά ο συνοπτικός πίνακας.

Στην τρίτη ενότητα , όπου είναι ο κατάλογος των συναλλαγών για τις οποίες η επιχείρηση είναι υπόχρεη τεκμηρίωσης . Αυτή η ενότητα είναι εξαιρετικά σημαντική και θα πρέπει να συμπληρώνεται με μεγάλη προσοχή . Εδώ αναφέρουμε τι κατηγορία συναλλαγής είναι (αναφέρθηκαν στην ενότητα 8. Είδη συναλλαγών), με ποιά συνδεδεμένη εταιρεία πραγματοποίησε η επιχείρηση την συναλλαγή , τι ποσό συναλλαγής είναι (Αγορά ή Πώληση) καθώς και τι μέθοδο τεκμηρίωσης χρησιμοποιήσαμε.

Σχετικά με την μέθοδο τεκμηρίωσης η εφαρμογή της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων μας δίνει τις εξής επιλογές :

1= Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)

2=Τιμής μεταπώλησης (RPM)

3= Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM)

4=Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)

5=Επιμερισμού κερδών (PSM)

6=Άλλη

Με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μίας μεθόδων.

Τέλος έχουμε τις γνωστοποιήσεις όπου είμαστε υποχρεωμένοι να δηλώσουμε αν έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης , αν υπάρχει διαδικασία προέγκρισης και αν υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό.

4.3.2ΥπόδειγμαΣυνοπτικού Πίνακα

Παρακάτω ακολουθεί η συμπλήρωση του συνοπτικού φάκελου τεκμηρίωσης που υποβάλλει η εταιρεία στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των συνδεδεμένων εταιρειών ΚΑΠΑΑΒΕΕ και ΑΦΟΙ ΔΔ& ΣΙΑ ΕΕ, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4174/2013.

Εικόνα13: Συνοπτικός πίνακας ΚΑΠΑ ΑΒΕΕ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ	099999999		
Επωνυμία	ΚΑΠΑ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		
Διεύθυνση	2 ΧΛΜ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ-ΣΙΝΔΟΥ		
Τηλέφωνο	2310 ΧΧΧΧΧΧ		
e-mail	kapaavee@hmail.gr		
Υπεύθυνος επικοινωνίας	ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ		
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα	10.89.13.01		
		Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα	1	GR
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³	0	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴	0	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.	0	

¹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

² Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

⁴ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)		
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/> Καμία αλλαγή <input checked="" type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
999999999	GR	ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	Συμμετοχή στο Κεφάλαιο	<input checked="" type="checkbox"/>		46.38.10.02
			Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
			Επιρροή	<input type="checkbox"/>		
			Μόνιμη Εγκατάσταση	<input type="checkbox"/>		

⁵ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

⁶ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

⁷ Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

3

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται ⁸	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται ⁸	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια ⁸
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input checked="" type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input checked="" type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνογνωσία κ.λπ.)
Διανομή	<input checked="" type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπηση	<input type="checkbox"/> Επισφάλειας	
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/> Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	
Προώθηση πωλήσεων	<input checked="" type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	
Μεταφορές	<input type="checkbox"/> Άλλος	
Αποθήκευση	<input checked="" type="checkbox"/>	
Χρηματοδότηση	<input type="checkbox"/>	
Ποιοτικός έλεγχος	<input checked="" type="checkbox"/>	
Διοικητικές Υπηρεσίες	<input checked="" type="checkbox"/>	
Λοιπές υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Άλλες	<input type="checkbox"/>	
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

4

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁹	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης ¹⁰	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες	999999999	GR	ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	5.428.245,25	3	0,00	7
Προϊόντα							
Εμπορεύματα	999999999	GR	ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	247.345,20	3	0,00	7
Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							

⁹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

¹⁰ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

Διοικητική Υποστήριξη							
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες							
Επιδότηση – Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) ¹¹							
Λοιπά							

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ^A του ν. 2238/94 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

Εικόνα14: Συνοπτικός πίνακας ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ	999999999		
Επωνυμία	ΑΦΟΙ ΔΔ ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ		
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		
Διεύθυνση	6ο ΧΛΜ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ-ΣΙΝΔΟΥ		
Τηλέφωνο	2310 XXXXXX		
e-mail	dd@hmail.gr		
Υπεύθυνος επικοινωνίας	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ		
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα	46.38.10.02		
		Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα	1	GR
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³	0	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴	0	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.	0	

¹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

² Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

⁴ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)		
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/> Καμία αλλαγή <input checked="" type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας	
099999999	GR	ΚΑΠΑ ΑΒΕΕ	Συμμετοχή στο Κεφάλαιο	<input checked="" type="checkbox"/>			10.89.13.01
			Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>			
			Επιρροή	<input type="checkbox"/>			
			Μόνιμη Εγκατάσταση	<input type="checkbox"/>			

⁵ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

⁶ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

⁷ Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται ⁸	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται ⁸	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια ⁸
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input checked="" type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνονγνωσία κ.λπ)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπηση	<input type="checkbox"/> Επισφάλειας	
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/> Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	
Προώθηση πωλήσεων	<input checked="" type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	<input checked="" type="checkbox"/>
Μεταφορές	<input type="checkbox"/> Άλλος	<input type="checkbox"/>
Αποθήκευση	<input checked="" type="checkbox"/>	
Χρηματοδότηση	<input type="checkbox"/>	
Ποιοτικός έλεγχος	<input type="checkbox"/>	
Διοικητικές Υπηρεσίες	<input checked="" type="checkbox"/>	
Λοιπές υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Άλλες	<input type="checkbox"/>	
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁹	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης ¹⁰	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες	099999999	GR	ΚΑΠΑ ΑΒΕΕ	0,00	7	5.428.245,25	3
Προϊόντα							
Εμπορεύματα	099999999	GR	ΚΑΠΑ ΑΒΕΕ	0,00	7	247.345,20	3
Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							

⁹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

¹⁰ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

5

Διοικητική Υποστήριξη							
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες							
Επιδότηση – Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) ¹¹							
Λοιπά							

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ^h του ν. 2238/94 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

6

4.4 Πρόστιμα και Κυρώσεις Φάκελου Τεκμηρίωσης

Αναφορικά με τις κυρώσεις και τα σχετικά πρόστιμα, θα πρέπει να χωρίσουμε τις οικονομικές χρήσεις σε τρεις χρονικές περιόδους, ανάλογα με την ισχύ του παλαιού και του νέου νομοθετικού πλαισίου.

I. Πρόστιμα – Κυρώσεις (Για οικονομικές χρήσεις 2008 - 2011)

Σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

Σε περίπτωση μη διάθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του φακέλου τεκμηρίωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της, σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Ειδικά για υποθέσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει βεβαιωθεί το οριζόμενο στην παράγραφο 6 του ίδιου ως άνω άρθρου, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 11 του παρόντος.

«5. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ...».

II. Πρόστιμα – Κυρώσεις (Για οικονομικές χρήσεις από 2012 - 2013)

Σύμφωνα με τον νόμο 2523 (άρθρο 4), τροποποιημένος από τον νόμο 4110 ισχύει:

«5. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.

Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

6. Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

III. Πρόστιμα – Κυρώσεις (Για οικονομικές χρήσεις από 2014 και μετά)

Σύμφωνα με τον νόμο 4174 (άρθρο 56), τροποποιημένος από τον νόμο 4223 ισχύει:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς /ατελούς του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Αλλαγή στα πρόστιμα που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014: Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής, μετά την 01.01.2014, όταν αφορούν περιόδους μέχρι 31.12.2013,

έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.19 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

Παρ. 19, αρθρ. 66, Ν.4174/2013, 19. Για την υποβολή , μετά τ ην 1.1.2014, εκπροθέσεων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Εδάφιο 1, παρ. 1, άρθρο 4 του ν. 2523/1997. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Παρ. 2, αρθρο 54, Ν. 4174/2013, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1.

Εάν αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 01.01.2014 και μετά ή φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά για το επιβαλλόμενο πρόστιμο ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του ν.2523/1997(ΦΕΚ Α' 179/11.9.97), όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013) και της παρ.1 του άρθρου 56 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), αντιστοίχως.

Παρ.5 του άρθρου 4 του ν.2523/1997, Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 4 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από τη βεβαίωσή του. Τυχόν άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωσή του. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε..

Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Τέλος, με την ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014 διευκρινίστηκε ότι η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων μετά από έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 ν.2238/1994 δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. διότι στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Κώδικα Φ.Π.Α. επειδή η προσαύξηση αυτή δεν επηρεάζει το κύρος των Βιβλίων και στοιχείων.

Ακολουθεί απόφαση της Δ.Ε.Δ. από προσφεύγουσα εταιρεία μετά από καταλογισμό σε βάρος της προστίμου από μερικό έλεγχο ΦΠΑ (χρήσεις 2010-2011) και μη κατάθεση φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών:

Σύντομο Ιστορικό ΔΕΛ 2807/29.05.2018

Ελεγχόμενη εταιρεία ΕΠΕ, κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2010 και 2011 πραγματοποίησε ενδοομιλικές αγορές (υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό & ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κ.λ.π.) από Κυπριακή συνδεδεμένη ύψους 2.804.608,01 € και 4.523.543,59 € αντίστοιχα. Η εν λόγω εταιρεία δεν είχε υποβάλλει τις προβλεπόμενες καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών (ως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για τη χρήση 2010 & 2011), δεν είχε τεκμηριώσει τις εν λόγω ενδοομιλικές συναλλαγές και δεν είχε καταρτίσει φάκελο τεκμηρίωσης (ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 § 1 του Ν. 3728/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4110/2013 άρθρ. 11 παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 18 § 3 του Ν. 4223).

Τα παραπάνω προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 Ν. 2238/1994 & 23 έως 25 και 72 Ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012.

Επειδή οι τιμές για τις ως άνω ενδοομιλικές συναλλαγές, δεν τεκμηριώθηκαν από την εταιρεία, καθώς δεν υποβλήθηκε σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης, δημιουργήθηκε από το φορολογικό έλεγχο συγκρίσιμο δείγμα, με όλα τα βήματα αναζήτησης, με επιχειρήσεις που διανέμουν παρόμοια προϊόντα με αυτά που αγοράστηκαν από την αλλοδαπή επιχείρηση, στην γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας με σκοπό να υπολογιστεί το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους (cost plus mark-up (%)) που θα πρέπει να επιτυγχάνεται λόγω της δραστηριότητας διανομής (επαναπώλησης των αγορασθέντων προϊόντων) τόσο για τη χρήση 2010, όσο και για τη χρήση 2011.

Ο παραπάνω υπολογισμός (ανάλυση) προσδιόρισε την τιμή της διαμέσου του ενδοεταρτημοριακού εύρους στο 42,69% για το 2010 και στο 44,19% για το 2011 αντίστοιχα. Παρόλα αυτά αποδείχθηκε πως, για τις αντίστοιχες χρονικές περιόδους, η

ενδοομιλική τιμολόγηση έλαβε τελικά χώρα με το σχετικό δείκτη (mark-up) στα επίπεδα των 407,35%, και 599,19%. Είναι προφανές ότι από τα παραπάνω προκύπτει ότι και στις δύο χρήσεις δεν τηρείται η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arms' Length Principle). (Υπενθυμίζουμε εδώ ότι ο φορολογικός έλεγχος έλαβε τη διάμεσο ως σχετικό δείκτη αναφοράς υπολογισμού της φορολογικής διαφοράς επειδή με βάση το άρθρο 39B του 2238/1994, όπως αυτό εισήχθη με την παρ.3 του άρ.11 του Ν.4110/2013, ισχύει ότι: «Στις περιπτώσεις που προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, το οποίο γίνεται δεκτό από τη φορολογική αρχή, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους. Αν το εύρος που προκύπτει δεν γίνεται αποδεκτό από τη φορολογική αρχή, αυτή προσδιορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών στην τιμή της διαμέσου.»)

Απόρροια όλων των παραπάνω, και όπως οριστικά καταλογίστηκε από την παρούσα απόφαση, είναι αφενός η διεύρυνση της φορολογητέας ύλης (και άρα η περαιτέρω φορολόγηση της) κατά το ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τη χρήση των αποδεκτών ποσοστών μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων (2.015.811,73 για τη χρήση 2010 και 3.590.674,17 για τη χρήση 2011) και αφετέρου ο καταλογισμός των λοιπών πρόσθετων φόρων και προστίμων από τη μη υποβολή των προβλεπόμενων καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών και της μη κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης.

Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει την εξέλιξη των σχετικών μεγεθών με βάση την εν λόγω απόφαση της ΔΕΔ.

Πίνακας 7: Απόφαση ΔΕΔ 2807/29.05.2018

	Χρήση 2010	Χρήση 2011
Ενδοομιλική Αγορά από Κυπριακή	2.804.608,01	4.523.543,59
Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί του Κόστους Πωλήσεων (MarkUp)	407,35%	599,19%
Αποδεκτό (διάμεσος)	42,69%	44,19%
Αποδεκτή Τιμή Βάσης Συναλλαγής στη Κύπρο (με βάση τη διάμεσο)	552.795,51	646.969,15
Αποδεκτή Τιμή Αγοράς από Κύπρο (με βάση τη διάμεσο)	788.796,28	932.869,42
Απόκλιση από αποδεκτή τιμή	2.015.811,73	3.590.674,17
Πρόστιμο 20%	403.162,35	718.134,83

Πρόστιμο μη υποβολής καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών	2.804,61	4.523,54
Πρόστιμο μη υποβολής Φακέλου	20.000,00	20.000,00
Διαφορά Φόρου	445.500,93	718.134,83
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	222.750,47	359.067,42
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. = 38,69%	172.364,31	277.846,37
Σύνολο	1.266.582,66	2.097.706,99
Γενικό Σύνολο	3.364.289,65	

Όπως φαίνεται από τα αποτελέσματα της παραπάνω υπόθεσης που εξέτασε η Δ.Ε.Δ, οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ έχουν ξεκινήσει τους ουσιαστικούς ελέγχους στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών με όρους διαφορετικούς από εκείνους μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, δηλαδή διαπιστωθεί ότι οι όροι αυτοί είναι δεν είναι σύμφωνοι με την «αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», τότε επιβάλλουν τις ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.2238/1994 για χρήσεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 και αυτές που προβλέπονται με τον νέο ΚΦΕ (ν.4172/2013) και τον ΚΦΔ για χρήσεις από 1.1.2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές και η εύρεση της σωστής τιμής τιμολόγησης είναι ένα παγκόσμιο ζήτημα καθώς σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι εταιρείες αποδίδουν το σωστό φόρο στη χώρα που πραγματοποιείται το κέρδος . Προκειμένου να αντιμ ετωπιστεί αυτό επιβλήθηκαν κανόνες από τον ΟΟΣΑ όπως περιγράφονται στις κατευθυντήριες οδηγίες του . Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα εξελίσσεται συνεχώς και εναρμονίζεται με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ . Η Ελληνική νομοθεσία έχει ενσωματώσει το μεγαλύτερο κομμάτι του ΟΟΣΑ όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές υιοθετώντας τη λεγόμενη στρατηγική των τριών πυλώνων.

Κατά την τεκμηρίωση της συναλλαγής, όταν αυτή πραγματοποιείται με τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής , χρησιμοποιώντας εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία , θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν και άλλα δεδομένα , πέραν του εάν η τιμή πώλησης είναι στο αποδεκτό εύρος, όπως η ποσότητα , η ποιότητα, η ημερομηνία λήξης του προϊόντος κ .α. Για παράδειγμα είναι λογικό μια εταιρεία να πουλήσει σε χαμηλότερη τιμή προϊόντα σε συνδεδεμένο μέρος τα οποία έχουν κοντινή ημερομηνία λήξης , και κατά συνέπεια για τις συναλλαγές αυτές να μην προκύψουν προσαρμογές.

Η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης βασίζεται στην κατανόηση της ελεγχόμενης συναλλαγής, στη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών και στην κατανόηση των συνθηκών κάτω από τις οποίες γίνονται αυτές οι συναλλαγές . Η προετοιμασία του φακέλου τεκμηρίωσης χρειάζεται εξειδικευμένες γνώσεις τόσο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ όσο και της διεθνούς φορολογίας, και κατά την σύνταξη του φακέλου τεκμηρίωσης πρέπει να έχουμε κατανοήσει τη δομή και τη λειτουργία του ομίλου ή του συνδεδεμένου μέρους καθώς και την λειτουργία της αγοράς στην οποία δραστηριοποιείται ο όμιλος ή το συνδεδεμένο μέρος . Περιορισμός της παρούσας εργασίας αποτέλεσε το γεγονός ότι δε χρησιμοποιήθηκαν βάσεις δεδομένων για εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία και ότι η μελέτη περίπτωσης πραγματοποιήθηκε με υποθετικά δεδομένα . Θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας η επίδραση της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων , καθώς και η αποτελεσματικότητα κυρώσεων και ποινών.

Αναφορικά με το φαινόμενο της φοροαποφυγής μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης, η ελληνική φορολογική διοίκηση οφείλει να ενισχύσει τις υποδομές της τόσο τεχνολογικά αλλά και οργανωτικά καθώς μέχρι και το 2012 δεν διενεργούνταν συστηματικοί έλεγχοι που να εστιάζουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Θα πρέπει να συστηματοποιήσει την τήρηση των αρχείων και των στοιχείων καθώς και να καταστεί αποτελεσματική στην συστηματική συλλογή, την οργάνωση και επεξεργασία πληροφοριών που τίθενται στην διάθεση της με ταυτόχρονη στελέχωση επαρκώς καταρτισμένου προσωπικού. Σημαντικά βήματα έχουν γίνει προς αυτή την κατεύθυνση με τα καινούργια μέτρα περί τήρησης ηλεκτρονικών βιβλίων σε ειδική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ (σχετ. Α. 1138/2020, Α. 1035/2020 και Α. 1017/2020), μέτρο που θα αλλάξει ριζικά την διαδικασία ελέγχου.

Ενδεικτικά οι Ιταλοί στο πρώτο εξάμηνο εφαρμογής των ηλεκτρονικών βιβλίων στην χώρα τους από 1/1/2019, κατάφεραν να «χτυπήσουν» κύκλωμα παράνομων επιστροφών ΦΠΑ. Επί της ουσίας οι ιταλικές αρχές με το σύστημα αυτό εμπόδισαν την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 2 δισ. ευρώ. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το «κενό ΦΠΑ» το 2013 υπολογιζόταν σε 6,214 δισ. ευρώ, το 2014 μειώθηκε στα 4,611 δισ. ευρώ και από το έτος αυτό και μετά αυξάνεται σταθερά. Το 2015 ανήλθε σε 5,660 δισ. ευρώ, το 2016 ανέβηκε στα 6,436 δισ. ευρώ και το 2017 στα 7,4 δισ. ευρώ. Η Ελλάδα έχει τη δεύτερη μεγαλύτερη απώλεια εσόδων στην Ε.Ε. από τον ΦΠΑ λόγω της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας.

Οι επιχειρήσεις από την μεριά τους θα πρέπει να αναγνωρίσουν και να ενσωματώσουν την φορολογία μέσα στα πλαίσια της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Η φορολογία δεν θα πρέπει να θεωρείται κόστος για τους μετόχους το οποίο πρέπει να μειώνεται με τεχνάσματα αλλά να θεωρείται ως αναδιανομή προς την κοινωνία με στόχο την ανάπτυξη των υποδομών, την παιδεία, την υγεία, την ασφάλεια και την κοινωνική ευημερία. Διαδραματίζει κεντρικό ρόλο στη μεταμόρφωση της δομής των κοινωνικών ανισοτήτων και στο μέλλον θα παραμένει βασικός παράγοντας για τη βιωσιμότητα του κοινωνικού κράτους.

Τέλος, μια μελέτη περίπτωσης πάνω στις επιπτώσεις της αποτελεσματικότητας της κατάρτισης φάκελου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών στη χώρα μας, μετά την έναρξη εφαρμογής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων και στοιχείων τα επόμενα χρόνια, θα ήταν ένα σημαντικό θέμα μελλοντικής έρευνας, δεδομένου ότι μέσω της νέα εποχής του myData (My Digital Accounting and Tax Application, πλατφόρμα ηλεκτρονικών βιβλίων ΑΑΔΕ), η πληροφόρηση θα είναι διάχυτη (Α.1138/2020).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Φορτσάκης, Π.Θ., & Αναστόπουλος, Δ.Ι., (2003). Φορολογικό Δίκαιο. Αθήνα: Εκδότης Α.Ν. Σακκούλας.

Τσουρουφλής Α. (2010), «Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Μουστάκης Ν. (2014), «Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing)», Proforma Ψηφιακές εκτυπώσεις, Αθήνα.

Φινοκαλιώτης, Κ.Δ., (2014). Φορολογικό Δίκαιο : Ουσιαστικό Μέρος - Φορολογική Διαδικασία- Φορολογική Δικονομία. Έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

Παπαδάκης Β. (2016), «Στρατηγική των επιχειρήσεων : ελληνική και διεθνής εμπειρία», Τόμος Α' Θεωρία 7η έκδοση, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

ΞΕΝΗ

Porter, M (1985). «Competitive Advantage: Creating And Sustaining Superior Performance». Third edition, The Free Press.

Porter, M (1998) “Clusters and the new economics of competition” Harvard Business Review, November – December

Hill, C. & Jones, G. (1997) “Strategic Management theory: An integrated approach”, 4th Edition, Boston: Houghton Mifflin

Thompson, A & Strickland, A (1996) “Strategic Management Concepts and cases” 9th Ed., London Irwin.

Hirshleifer, Jack. 1956. “On the Economics of Transfer Pricing.” The Journal of Business 29 (3): 172–84. Pioneering paper examining optimal transfer price decisions for firms

Horst, Thomas. 1971. “The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates.” Journal of Political Economy 79 (5): 1059–72. Theoretical analysis of optimal transfer price setting by firms

Kant, C., 1995. Minority ownership, deferral, perverse intrafirm trade and tariffs. International Economic Journal 9 (1), 19–37.

Grubert, Harry, and JohnMutti. 1991. “Taxes, Tariffs, and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making.” *Review of Economics and Statistics* 73 (2): 285– 93. Documents that multinational firm decisions are consistent with tax-minimization incentives

Elitzur, R. and J. Mintz (1996), “Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition”, *Journal of Public Economics* 60, 401–22

Thompson A., Peteraf M., Gamble J. and Strickland III A. (2015), “Crafting and Executing Strategy: Concepts and Readings”, McGraw-Hill Irwin.

Karpenko, I., (2018). Comparability Analysis in Transfer Pricing. *Institute of Accounting and Finance*, Issue 1, pp. 87-92.

Davies, R., Martin, J., Parenti, M., &Toubal, F., (2018). Knocking on Tax Haven’s Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. *The Review of Economics and Statistics*, Volume 100, pp. 120-134.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Τσιρίκος, Μ. & Ζαφειρόπουλος, Δ.Π., (2004). Ρύθμιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, ΔΕΕ/2004. [Online] Διαθέσιμο στο: https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/LAW155/Τσιρικου_Ζαφειροπ._%20Ρύθμιση%20ζητημάτων%20transfer%20pricing.pdf

Ντρούκας Κ. (2015), «Ενδοομιλικές συναλλαγές – Transfer pricing». [Online] Διαθέσιμο στο: https://www.taxheaven.gr/pagesdata/Transfer%20Pricing_27_3_2015.pdf

Μανιώτης Θ. και Ρήγας Δ. (2018), «Το Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα». [Online] Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/29400>

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2017). Δημοσίευμα για Country-by-Country FAQ. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-12/FAQs_cbc_1.pdf

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2017). Δημοσίευμα για Country-by-Country reporting (CBC)/DAC4. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergasias/country-country-reportingcbcdac4>

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2018). Δημοσίευμα για τη διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-05/odigies_endoomilikon_0.pdf

Σκουζός, Ι., (2018). Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σχετικές υποχρεώσεις αυτών (transfer pricing). Κλάδοι Δικαίου. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxlaw.gr/kladoi-dikaiou/forologiko-dikaio/ennoia-syndedemenwn-epixeirisewn-kai-sxetikes-ipoxrewseis-aftwn/>

ΔΕΔ 2807/29.05.2018. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/41319/yperogka-prostima-epiballoy-n-oi-elegktikes-arxes-gia-tis-yper-timologhseis-stis-endomilikes-synallages-syndedemenwn-proswpwn>

ΞΕΝΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Ernst & Young. (2013). “Navigating the choppy waters of international tax – Global transfer pricing survey”. [Online]. Διαθέσιμο στο: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf)

Dean, M., Feucht, F.J., & Smith, L.M., (2008). International Transfer Pricing Issues and Strategies for the Global Firm. Internal Auditing. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.researchgate.net/publication/228301044_International_Transfer_Pricing_Issues_and_Strategies_for_the_Global_Firm

Harpaz, J., (2015). An Opportunity at the Intersection of Transfer Pricing, Customs and Indirect Tax., Tax Executive, August 6, 2015. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://taxexecutive.org/an-opportunity-at-the-intersection-of-transfer-pricing-customs-and-indirect-tax/>

OECD. (2008). Transactional profits transfer pricing methods. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/10580595.pdf>

OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators. Paris: OECD Publication Services. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

ΝΟΜΟΙ - ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ’ αριθμόν 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Αριθμός φύλλου Α’ 151, 16 Σεπτεμβρίου 1994

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ’ αριθμόν 2523, Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου Α’ 179, 11 Σεπτεμβρίου 1997

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ’ αριθμόν 3728, Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις (Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών), Αριθμός φύλλου 258 Α’, 18 Δεκεμβρίου 2008

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ’ αριθμόν 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ’ αριθμόν 4174, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 170, 26 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 3775, Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών , Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων , Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις , Αριθμός φύλλου Α' 122, 21 Ιουλίου 2009

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 4484, Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου Α' 110, 1 Αυγούστου 2017

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 3693, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών , για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 174, 25 Αυγούστου 2008

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 4223, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου Α' 287, 31 Δεκεμβρίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 4337, Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων, Αριθμός φύλλου Α' 129, 17 Οκτωβρίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4308, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις , Αριθμός φύλλου 251, 24 Νοεμβρίου 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4110, Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις, Αριθμός φύλλου Α' 17, 23 Ιανουαρίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμόν 4410, Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του Λαθρεμπορίου, Εναρμόνιση, Αριθμός φύλλου Α' 141, 3 Αυγούστου 2016

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1284, Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της. Ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, σχετικά παράβολα, διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών , τύπος και περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης , καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/2013, Αριθμός φύλλου Β' 3366, 31 Δεκεμβρίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1097, Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού

τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4174/2013, Αριθμός φύλλου Β' 883, 9 Απριλίου 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1144, Τροποποίηση της ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, Αριθμός φύλλου Β' 1374, 15 Μαΐου 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1227, Πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013, 1 Οκτωβρίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1142, Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013, 2 Ιουλίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1127, Πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013, 1 Οκτωβρίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1093, Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εμποροβιομηχανικών εταιρειών που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, 22 Απριλίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1129, Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το ν. 2216/1994 (Α' 83), 23 Αυγούστου 2017

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1049, Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος, Αριθμός φύλλου Β' 1235, 28 Μαρτίου 2017

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1220, Αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι τόκοι των δανείων, 26 Σεπτεμβρίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1036, Καθορισμός εντύπων εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών , Αριθμός φύλλου Β' 247, 26 Ιανουαρίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1179, Καθορισμός του υποχρεωτικού περιεχομένου του φακέλου τεκμηρίωσης, του περιεχομένου

του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, της γλώσσας στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, των μεθόδων, τρόπων και διαδικασιών προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, της επικαιροποίησης του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε., 18 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. υπ' αριθμόν 10025, Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων, λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης, 23 Απριλίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. υπ' αριθμόν 302, Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», 9 Ιανουαρίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. υπ' αριθμόν 8907, Περί της υποχρέωσης τήρησης των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 6 Απριλίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΔΕΛ υπ' αριθμόν Δ 1168423 ΕΞ 2014, Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, 19 Δεκεμβρίου 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΔΕΑΦΒ υπ' αριθμόν 1054893 ΕΞ 2016, Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013, 17 Μαρτίου 2016

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , ΔΕΑΦΒ υπ' αριθμόν 1086197 ΕΞ 2016, Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, 6 Ιουνίου 2016

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Α. υπ' αριθμόν 1138, Καθορισμός της εκτασης εφαρμογής , του χρόνου και της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων , καθώς και κάθε άλλου αναγκαίου θέματος για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 22 Ιουνίου 2020

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Α. υπ' αριθμόν 1035, Υποχρεώσεις Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και διαδικασίες ελέγχου παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων, Αριθμός φύλλου Β' 551, 20 Φεβρουαρίου 2020

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Α. υπ' αριθμόν 1017, Καθορισμός της μορφής του προτύπου έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου , σύμφωνα με το ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, Αριθμός φύλλου Β' 457, 14 Φεβρουαρίου 2020

ΙΣΤΟΧΩΡΟΙ

<https://www.aade.gr>

<https://www.oecd.org>

<https://www.ey.com>

<https://www.taxexperts.gr>

www.e-forologia.gr

<http://www.taxheaven.gr>

<https://www.taxlaw.gr>

www.publicrevenue.gr

<http://www.tovima.gr>

<https://www.kathimerini.gr>

<https://www.transferpricing.gr>